

Л. И. Куликова

Учебное
пособие



Международные стандарты финансовой отчетности. Нефинансовые активы организации

магистр



VISIT...

LANZAROTE
Caliente.COM

Рекомендовано УМО по образованию
в области финансов, учета и мировой экономики
в качестве учебного пособия для студентов
высших учебных заведений, обучающихся
по направлению «Экономика» специальности
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Л. И. Куликова

Международные стандарты финансовой отчетности. Нефинансовые активы организации

Учебное пособие

Москва
магистр
ИНФРА-М
2012

УДК [006.44.032:657](07)
ББК 65.052(2Рос)ц(0)я7+65.268я7
К90

Эксперт:

д-р экон. наук, проф. *В. Г. Гетьман*, зав. кафедрой
«Бухгалтерский учет» Финансового университета при Правительстве РФ

Рецензенты:

д-р экон. наук, проф. *В. В. Панков*,
зав. кафедрой «Бухгалтерский учет и аудит» Российского
экономического университета им. Г. В. Плеханова;
д-р экон. наук *О. А. Агеева*, проф. кафедры бухгалтерского
учета и аудита Государственного университета управления;
д-р экон. наук *Ф. И. Харисова*, проф. кафедры
экономического анализа и аудита Казанского (Приволжского)
федерального университета

Куликова Л. И.

К90 Международные стандарты финансовой отчетности. Нефинансовые активы организации : учеб. пособие / Л. И. Куликова. - М. : Магистр : ИНФРА-М, 2012. - 400 с.

ISBN 978-5-9776-0230-3 (в пер.)

ISBN 978-5-16-005503-9

Агентство СІР РГБ

Рассматриваются теоретические аспекты и практическая сторона правил составления отчетности и ведения учета нефинансовых активов в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Излагается порядок учета запасов, основных средств, нематериальных активов, арендованных объектов, биологических активов, обесценения активов. Представленный материал иллюстрируется простыми и наглядными практическими примерами. В основе некоторых заданий лежат задания Ассоциации сертифицированных присяжных бухгалтеров (АССА) для получения Диплома по международной финансовой отчетности (Россия). В конце каждой главы даны контрольные вопросы, тесты и задания.

Учебное пособие подготовлено в соответствии с Государственным образовательным стандартом высшего профессионального образования для студентов, обучающихся по направлению «Экономика» и специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

Для студентов, магистрантов, аспирантов и преподавателей экономических специальностей вузов, практикующих бухгалтеров и аудиторов, работников финансовых служб организаций.

УДК [006.44.032:657](07)
ББК 65.052(2Рос)ц(0)я7+65.268я7

ISBN 978-5-9776-0230-3
ISBN 978-5-16-005503-9

©Куликова Л. И., 2012
© Издательство «Магистр», 2012

Оглавление

Предисловие.	13
ГЛАВА	
1	
МСФО 2 «Запасы» (IAS 2).	15
1.1. Порядок применения IAS 2.	15
1.2. Цель применения IAS 2.	15
1.3. Сфера применения IAS 2.	15
1.4. Определение и признание запасов.	17
1.5. Классификация запасов.	19
1.6. Оценка запасов.	19
1.7. Себестоимость запасов.	21
1.8. Методы определения себестоимости.	30
1.9. Способы расчета себестоимости запасов.	32
1.10. Возможная чистая стоимость реализации.	37
1.11. Признание запасов в качестве расхода.	42
1.12. Раскрытие информации о запасах в отчетности.	42
1.13. Форматы Отчета о совокупном доходе для раскрытия информации о расходах запасов.	44
<i>Контрольные вопросы.</i>	46
<i>Тесты.</i>	46
<i>Задания.</i>	48
ГЛАВА	
2	
МСФО 16 «Основные средства» (IAS 16).	52
2.1. Порядок применения IAS 16.	52
2.2. Цель применения IAS 16.	52
2.3. Сфера применения IAS 16.	52
2.4. Определение основных средств.	53
2.5. Признание основных средств.	54
2.6. Оценка основных средств.	56
2.7. Оценка после признания.	70
2.8. Амортизация основных средств.	77

2.9. Обесценение основных средств	84
2.10. Последующие затраты	87
2.11. Прекращения признания основных средств	88
2 12 Раскрытие информации об основных средствах в отчетности	90
<i>Контрольные вопросы.</i>	94
<i>Тесты.</i>	95
<i>Задания.</i>	98
ГЛАВА	
3	
МСФО 17 «Аренда» (IAS 17).	103
3.1. Порядок применения IAS 17.	103
3.2. Цель применения IAS 17.	103
3.3. Сфера применения IAS 17.	103
3.4. Определение аренды.	104
3.5. Классификация аренды.	106
3.6. Аренда земельных участков и зданий.	109
3.7. Финансовая аренда в финансовой отчетности арендаторов . . .	112
3.8. Операционная аренда в финансовой отчетности арендаторов .	124
3.9. Финансовая аренда в финансовой отчетности арендодателей .	126
3.10. Финансовая аренда у арендодателя-производителя или арендодателя-дилера	1
3.11. Операционная аренда в финансовой отчетности арендодателей	135
3.12. Операции продажи с обратной арендой.	137
<i>Контрольные вопросы.</i>	142
<i>Тесты.</i>	143
<i>Задания</i>	
ГЛАВА	
4	
МСФО 23 «Затраты по займам» (IAS 23).	149
4.1. Порядок применения IAS 23.	149
4.2. Цель применения IAS 23.	149
4.3. Сфера применения IAS 23.	150
4.4. Основополагающий принцип.	150
4.5. Признание.	151
4.6. Затраты по займам, разрешенные для капитализации.	151

4.7. Затраты по займам и инвестиционный доход	153
4.8. Ставка капитализации.	153
4.9. Превышение балансовой стоимости квалифицируемого актива над возмещаемой суммой.	155
4.10. Начало капитализации.	156
4.11. Приостановление капитализации.	157
4.12. Прекращение капитализации.	159
4.13. Расходы на квалифицируемый актив.	160
4.14. Раскрытие информации о затратах по займам в финансовой отчетности.	160
<i>Контрольные вопросы.</i>	160
<i>Тесты.</i>	161
<i>Задания.</i>	162
ГЛАВА	
5	
МСФО 36 «Обесценение активов» (IAS 36).	165
5.1. Порядок применения IAS 36.	165
5.2. Цель применения IAS 36.	166
5.3. Сфера применения IAS 36.	166
5.4. Определение обесценившегося актива.	167
5.5. Признаки обесценения и их выявление.	169
5.6. Активы, подлежащие ежегодному тестированию на обесценение.	172
5.7. Тестирование актива на предмет обесценения.	173
5.8. Оценка возмещаемой суммы актива.	175
5.9. Оценка возмещаемой суммы нематериального актива с неопределенным сроком полезной службы	176
5.10. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу	177
5.11. Ценность от использования актива.	180
5.12. Основа для оценки будущих потоков денежных средств	185
5.13. Составляющие оценки будущих потоков денежных средств . .	186
5.14. Ставка дисконтирования.	188
5.15. Признание и измерение убытков от обесценения.	190
5.16. Восстановление убытка от обесценения.	205
5.17. Раскрытие информации об обесценении активов в отчетности	213
<i>Контрольные вопросы.</i>	217
<i>Тесты.</i>	218

Задания	990
ГЛАВА	
6	
МСФО 38 «Нематериальные активы» (IAS 38)	224
6.1. Порядок применения IAS 38	224
6.2. Цель применения IAS 38	224
6.3. Сфера применения IAS 38	225
6.4. Определение нематериальных активов	226
6.5. Нематериальные активы и расходы периода	228
6.6. Признание нематериальных активов	229
6.7. Внутренне созданная деловая репутация	230
6.8. Внутренне созданные нематериальные активы	230
6.9. Оценка нематериальных активов	232
6.10. Оценка после первоначального признания нематериальных активов	250
6.11. Последующие затраты	257
6.12. Срок полезной службы нематериального актива	257
6.13. Нематериальные активы с определенным сроком полезной службы	259
6.14. Методы начисления амортизации	260
6.15. Нематериальные активы с неопределенным сроком полезной службы	264
6.16. Прекращение признания нематериальных активов	266
6.17. Раскрытие информации о нематериальных активах в отчетности	267
Контрольные вопросы	273
Тесты	274
Задания	277
ГЛАВА	
7	
МСФО 40 «Инвестиционная недвижимость» (IAS 40)	282
7.1. Порядок применения IAS 40	282
7.2. Цель применения IAS 40	282
7.3. Сфера применения IAS 40	283
7.4. Определение инвестиционной недвижимости	283
7.5. Объекты инвестиционной недвижимости	284
7.6. Двойное назначение объектов инвестиционной недвижимости	288

- 7.7. Вспомогательные услуги
- 7.8. Инвестиционная недвижимость в индивидуальной и консолидированной отчетности
- 7.9. Признание инвестиционной недвижимости
- 7.10. Затраты на обслуживание и замену
- 7.11. Оценка при признании инвестиционной недвижимости
- 7.12. Себестоимость объектов инвестиционной недвижимости, приобретаемых в обмен
- 7.13. Оценка после признания
- 7.14. Модель учета по справедливой стоимости
- 7.15. Модель учета по себестоимости
- 7.16. Переклассификация
- 7.17. Изменение стоимости объектов в результате переклассификации
- 7.18. Выбытие объектов инвестиционной недвижимости
- 7.19. Раскрытие информации об инвестиционной недвижимости в отчетности
- Контрольные вопросы
- Тесты
- Задания

ГЛАВА

8

МСФО 41 «Сельское хозяйство» (IAS 41)

- 8.1. Порядок применения IAS 41
- 8.2. Цель применения IAS 41
- 8.3. Сфера применения IAS 41
- 8.4. Характеристики сельскохозяйственной деятельности
- 8.5. Признание биологического актива или сельскохозяйственной продукции
- 8.6. Оценка биологического актива или сельскохозяйственной продукции
- 8.7. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу
- 8.8. Оценочные обязательства по контрактам
- 8.9. Прибыли и убытки при первоначальном признании биологического актива и сельскохозяйственной продукции
- 8.10. Невозможность надежного измерения справедливой стоимости
- 8.11. Государственные субсидии

8.12. Раскрытие информации о сельскохозяйственной деятельности	347
в отчетности	
<i>Контрольные вопросы.</i>	000
<i>Тесты</i>	353
<i>Задания.</i>	355
ГЛАВА	
9	
МСФО 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» (IFRS 5)	357
9.1. Порядок применения IFRS 5.	357
9.2. Цель применения IFRS 5.	357
9.3. Сфера применения IFRS 5.	358
9.4. Классификация долгосрочных активов (или групп выбытия) как предназначенных для продажи.	360
9.5. Долгосрочные активы, от которых предполагается отказаться безпродажи.	362
9.6. Оценка долгосрочных активов (или групп выбытия), классифицированных как предназначенные для продажи.	363
9.7. Признание убытков от обесценения и их восстановление	366
9.8. Амортизация по долгосрочным активам, предназначенным для продажи.	367
9.9. Изменения в плане продаж.	368
9.10. Представление и раскрытие информации в отчетности о долгосрочных активах, предназначенных для продажи.	372
9.11. Дополнительное раскрытие информации.	374
<i>Контрольные вопросы.</i>	375
<i>Тесты.</i>	375
<i>Задания.</i>	377
ГЛАВА	
10	
МСФО 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» (IFRS 6)	380
10.1. Порядок применения IFRS 6.	380
10.2. Цель применения IFRS 6.	380
10.3. Сфера применения IFRS 6.	381
10.4. Признание активов, связанных с разведкой и оценкой запасов полезных ископаемых	382

10.5. Оценка активов, связанных с разведкой и оценкой запасов полезных ископаемых	383
10.6. Изменение учетной политики.	387
10.7. Представление информации.	387
10.8. Обесценение активов по разведке и оценке запасов полезных ископаемых	
10.9. Раскрытие информации о разведке и оценке запасов полезных ископаемых	
<i>Контрольные вопросы.</i>	395
<i>Тесты.</i>	395

Предисловие

Переход России к принципиально новым экономическим отношениям обусловил необходимость кардинального реформирования отечественной системы бухгалтерского учета. Целью реформирования является приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями современной рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), имеющие экономическую логику и согласованные принципы учета, призваны служить ориентиром при устранении существующих различий в составлении отчетности отдельными странами. Формирование отчетности в соответствии с МСФО — один из важных шагов, дающих компаниям возможность приобщения к рынкам капитала. Капитал требует открытости компаний и полной прозрачности отчетности менеджмента перед инвесторами. До тех пор пока инвестор не будет иметь возможности с помощью финансовой отчетности следить за использованием предоставленного им капитала, любая компания остается зоной повышенного риска и соответственно будет проигрывать другим компаниям в привлечении финансовых ресурсов с рынков капитала.

Международная практика показывает, что отчетность, сформированная согласно МСФО, отличается высокой информативностью и полезностью для пользователей. Применение МСФО позволяет получать достоверную и прозрачную финансовую отчетность, данные которой необходимы для принятия качественных решений в области формирования и использования ресурсов организации.

Повышение значения роли специалистов в области бухгалтерского учета в управлении ресурсами организации должно строиться на основе освоения учебных дисциплин. Дисциплина «Международные стандарты учета и финансовой отчетности» служит базовой для студентов, обучающихся по направлению «Экономика». Изучение дисциплины направлено на формирование у студентов знаний теоретических основ и практических навыков в области ведения учета и составления отчетности по международным стандартам.

Цель данного учебного пособия заключается в изложении теоретических аспектов и практической стороны правил составления отчетности и ведения учета нефинансовых активов в соответствии с МСФО. При этом рассматриваются положения 10 международных стандартов: «Запасы», «Основные средства», «Аренда», «Затраты по займам», «Обесценение активов», «Нематериальные активы», «Инвестиционная недвижимость», «Сельское хозяйство», «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность», «Оценка и разведка запасов минеральных ресурсов».

В учебном пособии рассматриваются сфера применения стандартов, критерии признания объектов учета, виды оценки объектов учета, отражение отдельных операций в системном бухгалтерском учете, раскрытие информации в отчетности. Приводится сравнительная характеристика МСФО и российских правил бухгалтерского учета.

Материал иллюстрируется схемами, рисунками, конкретными цифровыми примерами. Поскольку неотъемлемой частью каждого международного стандарта являются определения основных понятий, для лучшего запоминания их студентами в пособии они повторяются.

При написании учебного пособия за основу был взят перевод на русский язык полного официального текста стандартов Совета по Международным стандартам финансовой отчетности, размещенный на сайте www.iasb.org. Использовался также перевод полного официального текста МСФО, введенных в действие для применения на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25 ноября 2011 г. № 160н и размещенных на сайте www.minfin.ru.

Для лучшего усвоения студентами материалов международных стандартов в пособии приведены контрольные вопросы, задания и тесты.

В основе некоторых заданий лежат задания Ассоциации сертифицированных присяжных бухгалтеров (АССА) для получения Диплома по международной финансовой отчетности (Россия), что способствует формированию практических знаний и навыков для целей составления финансовой отчетности по международным правилам.

ГЛАВА

1

МСФО 2 «Запасы» (IAS 2)

1.1. Порядок применения IAS 2 / 1.2. Цель применения IAS 2 / 1.3. Сфера применения IAS 2 / 1.4. Определение и признание запасов / 1.5. Классификация запасов / 1.6. Оценка запасов / 1.7. Себестоимость запасов / 1.8. Методы определения себестоимости / 1.9. Способы расчета себестоимости запасов / 1.10. Возможная чистая стоимость реализации / 1.11. Признание запасов в качестве расхода / 1.12. Раскрытие информации о запасах в отчетности / 1.13. Форматы Отчета о совокупном доходе для раскрытия информации о расходах запасов

1.1. Порядок применения IAS 2

Международный стандарт (IAS) 2 «Запасы» применяется в редакции 2003 г. Пересмотренная редакция стандарта заменяет собой IAS 2 «Запасы» 1993 г. и подлежит применению в отношении годовых периодов, начинающихся с 1 января 2005 г. или после этой даты. Досрочное применение стандарта приветствуется.

1.2. Цель применения IAS 2

Цель стандарта состоит в установлении порядка учета и оценки запасов. Главными вопросами в учете запасов являются: определение величины затрат, подлежащих признанию в качестве актива, и последующее признание затрат, связанных с приобретением запасов, в качестве расходов периода. Стандарт регламентирует учет операций по приобретению и списанию запасов, порядок уменьшения стоимости запасов до величины чистой возможной стоимости реализации. Он также дает представление о способах расчета затрат, используемых для определения себестоимости запасов.

1.3. Сфера применения IAS 2

Стандарт применяется ко всем запасам, кроме случаев, когда другие международные стандарты требуют или разрешают иной поряд-

док учета. В табл. 1.1 показано, к каким запасам не применяются положения IAS 2.

Таблица 1.1. Запасы, к которым не применяются положения IAS 2

Наименование запасов	Учет запасов регулируется стандартами
Незавершенное производство, возникающее по договорам на строительство, включая непосредственно связанные с ними договоры на предоставление услуг	IAS 11 «Договоры на строительство»
Финансовые инструменты	IAS 32 «Финансовые инструменты — представление» и IAS 39 «Финансовые инструменты — признание и оценка»
Биологические активы, связанные с сельскохозяйственной деятельностью и сельскохозяйственной продукцией в момент ее сбора	IAS 41 «Сельское хозяйство»

Кроме того, стандарт не применяется к оценке определенных запасов.

В табл. 1.2 представлено, к оценке каких запасов не применяются положения IAS 2.

Таблица 1.2. Запасы, к оценке которых не применяются положения IAS 2

Наименование запасов	Условия, при которых не применяется порядок оценки запасов, установленный IAS 2
Запасы производителей продукции сельского и лесного хозяйства, сельскохозяйственной продукции после ее сбора, полезных ископаемых	Если они оцениваются по возможной чистой стоимости реализации в соответствии с принятой практикой учета в этих отраслях промышленности
Запасы товарных брокеров и трейдеров	Если они оцениваются по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу

Запасы производителей продукции сельского и лесного хозяйства, сельскохозяйственной продукции после ее сбора, полезных ископаемых на определенных этапах производства оцениваются по возможной чистой стоимости реализации. Это происходит, например, когда собран урожай сельскохозяйственных культур или

1.4. Определение и признание запасов

добыты полезные ископаемые. Оценка названных запасов по возможной чистой стоимости реализации осуществляется, когда для этих запасов:

- возможна продажа под будущие контракты;
- имеются государственные гарантии закупок;
- существует активный рынок;
- риском срыва продажи можно пренебречь.

Если продукция сельского и лесного хозяйства, сельскохозяйственная продукция после ее сбора, полезные ископаемые оцениваются по возможной чистой стоимости реализации, изменения в этой стоимости признаются в прибыли или убытке в том периоде, в котором они произошли.

Запасы товарных брокеров и трейдеров в основном приобретаются в целях продажи в недалеком будущем и извлечения прибыли благодаря колебаниям в цене или марже брокеров и трейдеров. Эти запасы оцениваются по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Брокеры и трейдеры — это лица, которые покупают и продают товары от имени других лиц или за свой собственный счет.

Если запасы товарных брокеров и трейдеров оцениваются по справедливой стоимости (за вычетом затрат на продажу), изменения в справедливой стоимости признаются в прибыли или убытке в том периоде, в котором они произошли.

Запасы производителей продукции сельского и лесного хозяйства, сельскохозяйственной продукции после ее сбора, полезных ископаемых, запасы товарных брокеров и трейдеров исключаются только из требований по оценке IAS 2.

1.4. Определение и признание запасов

В соответствии с IAS 2 запасы представляют собой активы.

Активы — ресурсы, контролируемые предприятиями и являющиеся результатом прошлых событий и источником будущих экономических выгод предприятий.

Запасы как активы предназначены для продажи в ходе нормальной деятельности, в процессе производства для такой продажи или в форме сырья или материалов, предназначенных для ис-

1. МСФО 2 «Запасы» (IAS 2)

пользования в производственном процессе или при предоставлении услуг.

IAS 2 не определяет критерии признания запасов в качестве активов. При признании запасов как актива необходимо обратиться к положениям, изложенным в Принципах подготовки и представления финансовой отчетности.

Признание — это процесс включения в Отчет о финансовом положении или Отчет о совокупном доходе элементов финансовой отчетности, которые отвечают условиям признания.

Согласно названным Принципам активы признаются в учете при выполнении двух условий:

- существует вероятность притока будущих экономических выгод в организацию;
- актив имеет стоимость или оценку, которая может быть надежно измерена.

В целях определения соответствия запасов первому условию признания в качестве актива организация должна оценить степень вероятности получения будущих экономических выгод от этих запасов и установить, переходят ли к организации риски и выгоды от владения ими.

Будущая экономическая выгода, заключенная в активе, — это потенциал, который войдет прямо или косвенно в поток денежных средств или эквивалентов денежных средств организации. Будущие экономические выгоды, заключенные в активе, могут поступать в организацию разными путями. Так, запасы могут быть:

- использованы в отдельности или в сочетании с другими активами при производстве товаров и услуг, продаваемых организацией;
- обменены на другие активы;
- использованы для погашения обязательств;
- распределены среди собственников организации.

Таким образом, степень вероятности получения будущих экономических выгод означает уверенность в том, что организация получит связанные с объектом экономические выгоды и примет на себя соответствующие риски. До этого момента запасы, как правило, не будут признаны.

В целях достоверной оценки запасов организация должна оценить все свои затраты на момент, когда они понесены.

1.6. Оценка запасов

1.5. Классификация запасов

IAS 2 предусматривает возможность выделения нескольких классов запасов в зависимости от специфики деятельности компаний, что представлено в табл. 1.3.

Таблица 1.3. Классификация запасов

Специфика организации	Наименование запасов
Запасы торговой организации	Товары, закупленные и хранящиеся для перепродажи, — запасы, купленные розничным продавцом
Запасы производственного предприятия	Готовая продукция — запасы, выпущенные организацией и предназначенные для продажи Незавершенное производство — запасы, находящиеся на разных стадиях производства, но не прошедшие полного производственного цикла Сырье и материалы — запасы, предназначенные для дальнейшего использования в процессе производства
Запасы компании, оказывающей услуги	Затраты на услуги, для которых компания еще не признала соответствующую величину выручки

К товарам, закупленным и хранящимся для перепродажи, могут быть отнесены земля и другое имущество, предназначенное для перепродажи.

1.6. Оценка запасов

При оценке запасов применяется принцип осмотрительности, или бухгалтерского консерватизма. Согласно IAS 2 запасы в обязательном порядке должны оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой стоимости реализации. В табл. 1.4 приведены определения видов оценок запасов, предусмотренных IAS 2.

Таблица 1.4. Виды оценок запасов и их пояснения

Виды оценок	Пояснения
Себестоимость запасов	Все затраты на приобретение, переработку и прочие затраты, произведенные в целях доведения запасов до их текущего состояния и места их текущего расположения

Окончание табл. 1.4

Виды оценок	Пояснения
Возможная чистая стоимость реализации	Предполагаемая продажная цена при нормальном ходе дел за вычетом возможных затрат на выполнение работ и возможных затрат на реализацию

Пример 1.1. Организация на конец отчетного периода имеет в наличии запасы четырех наименований. На основе приведенных исходных данных организация определяет, по какой стоимости должны быть оценены запасы для их включения в финансовую отчетность (табл. 1.5).

Таблица 1.5. Определение наименьшей величины при оценке запасов

Наименование запаса	Себестоимость	Возможная цена реализации	Возможные затраты на реализацию	Возможная чистая стоимость реализации	Балансовая стоимость (наименьшая оценка)
1	2	3	4	5 (3-4)	6
A	2700	3200	200	3000	2700
B	1400	800	100	700	700
C	4300	5500	500	5000	4300
D	2900	4000	600	3400	2900
Итого	11 300	13 500	1400	12 100	10 600

Возможная чистая стоимость реализации связана с чистой суммой, которую организация ожидает выручить от продажи запасов в ходе нормальной деятельности. Эту оценку необходимо отличать от справедливой стоимости.

Справедливая стоимость — это сумма, на которую можно обменять актив или урегулировать обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и не зависящими друг от друга сторонами.

Справедливая стоимость отражает сумму, на которую можно обменять аналогичные запасы при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку покупателями и продавцами на рынке. Возможная чистая стоимость реализации определяется в каждой конкретной организации, а

1.7. Себестоимость запасов

справедливая стоимость — на основе данных всего рынка подобных активов. В связи с этим возможная чистая стоимость реализации может и не быть равной справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

1.7. Себестоимость запасов

IAS 2 определяет, что себестоимость запасов в обязательном порядке должна включать в себя все затраты на приобретение, переработку и прочие затраты, произведенные в целях доведения запасов до их текущего состояния и места их текущего расположения (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Состав затрат, включаемых в себестоимость запасов

Затраты на приобретение запасов

Затраты на приобретение запасов включают в себя покупную цену, импортные пошлины и прочие налоги (кроме тех, которые впоследствии возмещаются организации налоговыми органами), расходы на транспортировку, обработку и другие расходы, непосредственно связанные с приобретением объекта. При определении затрат на приобретение вычитаются торговые скидки, суммы возврата платежей и прочие аналогичные статьи.

Пример 1.2. Расчет затрат на приобретение запасов на основе данных, приведенных в табл. 1.6.

Таблица 1.6. Затраты на приобретение запасов

Показатель	Значение показателя, долл.
Покупная цена запаса по прейскуранту поставщика	1000
Торговая скидка, оговоренная в договоре	200
Импортные пошлины	50

Окончание табл. 1.6

Показатель	Значение показателя, долл.
Командировочные расходы работников отдела снабжения	300
Расходы на страхование доставки запасов от поставщика до склада организации	100
Себестоимость приобретенных запасов	$(1000 - 200) + 50 + 300 + 100 = 1250$

Затраты на переработку запасов

Затраты на переработку запасов включают в себя затраты, которые непосредственно относятся на единицу производимой продукции. Это прямые и накладные производственные затраты. Накладные производственные расходы по отношению к объему производства подразделяются на постоянные и переменные расходы (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Классификация затрат на переработку запасов

К *прямым производственным затратам* относятся прямые затраты на оплату труда, прямые материальные затраты. Особенностью таких затрат является то, что они могут быть непосредственно включены в себестоимость единицы продукции.

Накладные производственные расходы связаны с переработкой сырья в готовую продукцию и не могут быть отнесены на конкретные виды продукции. Такими расходами являются: расходы вспомо-

1.7. Себестоимость запасов

могательных материалов, расходы на оплату труда вспомогательных рабочих, расходы на содержание зданий цехов, ремонт оборудования и проч. Эти расходы подлежат систематическому распределению для включения в себестоимость единицы продукции.

Постоянными накладными производственными расходами являются косвенные производственные затраты, которые остаются относительно неизменными независимо от объема производства. К таким расходам относятся: амортизация зданий и оборудования, расходы на их обслуживание, административно-управленческие расходы. Распределение постоянных накладных производственных расходов на затраты по переработке основывается на производственных мощностях организации при работе в нормальных условиях.

Нормальная производственная мощность — ожидаемый объем производства, рассчитываемый на основе средних показателей за несколько периодов или сезонов работы при нормальном ходе дел с учетом потери мощности в результате планового технического обслуживания.

Пример 1.3. Постоянные накладные производственные расходы за период составили 10 000 долл. Ожидаемый объем производства за период (нормальная производственная мощность) — 500 ед. продукции. В результате планового технического обслуживания производственная мощность используется на 80%.

На единицу продукции будет отнесено 16 долл. $[(10\,000 : 500) \times 80\%]$.

При расчете распределения постоянных накладных производственных расходов может использоваться фактический уровень производства. Такой порядок применяется, если фактический уровень производства приблизительно соответствует мощности в нормальных условиях.

Пример 1.4. Постоянные накладные производственные расходы за период составили 10 000 долл. Ожидаемый объем производства за период (нормальная производственная мощность) — 500 ед. продукции. В отчетном периоде произведено 490 ед. продукции. Отклонение от нормальной производственной мощности незначительно, поэтому распределение расходов будет осуществлено на основе фактического уровня производства.

На единицу продукции будет отнесено 20,4 долл. $(10\,000 : 490)$.

1. МСФО 2 «Запасы» (IAS 2)

Низкий уровень производства или остановка организации не увеличивает сумму постоянных накладных производственных расходов относимых на каждую единицу продукции. В результате этого образуются отклонения между затратами, отнесенными на продукцию, и затратами, учтенными в периоде. Нераспределенные накладные расходы признаются как расход в периоде их возникновения.

Пример 1.5. Постоянные накладные производственные расходы за период составили 10 000 долл. Ожидаемый объем производства за период (нормальная производственная мощность) - 500 ед. продукции. В результате поломки оборудования произведено только 400 ед. про-

дукт. На единицу продукции нужно отнести 20 долл. $(10\,000 : 500)$ исходя из нормальной производственной мощности. На весь фактически произведенной продукции отнесено 800) долл. (20×400) Нераспределенные накладные расходы составили 2000 долл. $(10\,000 - 8000)$, которые признаются как расходы периода и в себестоимость готовой продукции не включаются.

В периоды необычно высокого уровня производства сумма постоянных накладных расходов, относимых на каждую единицу продукции, уменьшается так, что запасы не оцениваются сверх себестоимости.

Пример 1.6. Постоянные накладные производственные расходы за период составили 10 000 долл. Ожидаемый объем производства за период (нормальная производственная мощность) - 500 ед. продукции. В результате применения нового оборудования произведено 600 ед.

На единицу продукции нужно отнести 16,6 долл. $(10\,000 : 600)$ исходя из фактической производственной мощности. Расчет на основе нормальной производственной мощности неправомерно приведет к завышению фактической производственной себестоимости.

Переменными накладными производственными расходами являются косвенные производственные расходы, которые находятся в прямой или почти в прямой зависимости от объема производства. Это косвенные затраты сырья и косвенные затраты труда. И временные накладные производственные расходы относятся на каждую единицу продукции на основе фактического использования производственных мощностей.

Пример 1.7. Переменные накладные производственные расходы за период составили 10 000 долл. Фактический выпуск продукции за этот период — 500 ед.

На единицу продукции будет отнесено 20 долл. переменных накладных производственных расходов.

Затраты на переработку запасов при совместно производимой и побочной продукции

В производственном процессе одновременно может изготавливаться более чем один продукт. Это происходит в случае совместно производимых изделий или когда производство основного продукта сопровождается выпуском побочного продукта. В этих случаях затраты на переработку каждого продукта не могут быть определены в отдельности, поэтому их следует распределять между продуктами пропорционально и последовательно. Распределение может быть основано, например, на относительной стоимости продаж каждого продукта. Относительная стоимость продаж определяется на одном из следующих этапов:

- на этапе производственного процесса, когда продукты становятся идентифицируемыми;
- на этапе получения законченного продукта.

Пример 1.8. Швейная фабрика одновременно занимается пошивом мужских костюмов и женских юбок. Для пошива закуплена ткань на сумму 100 000 долл. Затраты на пошив одежды составили 200 000 долл. Общие производственные затраты равны 300 000 долл. $(100\,000 + 200\,000)$. Эти расходы распределяются на этапе получения готовой продукции. В отчетном периоде пошито 100 мужских костюмов и 200 женских юбок. Плановая продажная цена одного костюма составляет 1050 долл., одной юбки — 800 долл. Продажная стоимость мужских костюмов составляет 105 000 долл. (1050×100) , а стоимость женских юбок — 160 000 долл. (800×200) . Доля мужских костюмов в общем объеме продаж составила 40% $[105\,000 : (105\,000 + 160\,000)]$, а доля женских юбок - 60% $[160\,000 : (105\,000 + 160\,000)]$.

Стоимость пошива мужских костюмов составила 120 000 долл. $(300\,000 \times 40\%)$, а стоимость пошива женских юбок — 180 000 долл. $(300\,000 \times 60\%)$.

При производстве нескольких видов продукции могут быть получены побочные продукты. Такие продукты по своей природе в основном несут незначительную стоимость. В подобных случаях они часто оцениваются по возможной чистой цене продаж. Эта величина вычитается

Из себестоимости основного продукта. В результате балансовая стоимость основного продукта незначительно отличается от его себестоимости.

Пример 1.9. Швейная фабрика одновременно шьет мужские костюмы и женские юбки, общие производственные затраты составили 300 000 долл. При пошиве появляется побочный продукт - лоскут. Выход лоскута - 1 000 шт. Возможная чистая цена продаж одноголоскуга размером 10 см² равна 2 долл. Выручка от реализации 1000 шт. лоскута — 2000 долл.

Балансовая стоимость мужских костюмов и женских юбок составит 298 000 долл. (300 000 - 2000).

Прочие затраты

Прочие затраты включаются в себестоимость запасов только в той степени в которой они связаны с их доведением до современного местоположения и состояния. Такими затратами могут быть непроизводственные накладные расходы или затраты по разработке продуктов для конкретных клиентов.

Пример 1.10. Часовой завод производит часы, стоимость которых составляет 20 долл. за 1 шт. Один из клиентов обратился с просьбой изготовить часы с сувенирной символикой. На изготовление символики будет дополнительно потрачено 5 долл. на 1 шт., что увеличит себестоимость произведенных часов.

Затраты, исключаемые из себестоимости запасов

Из себестоимости запасов исключаются следующие затраты:

- сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат;
- затраты на хранение, если только они не необходимы в производственном процессе для перехода к следующему его этапу;
- административные накладные расходы, которые не связаны с доведением запасов до их настоящего местоположения и состояния;
- затраты на продажу.

Перечисленные затраты признаются в качестве расходов в периоде их возникновения.

Затраты по займам, включаемые в себестоимость запасов

В себестоимость запасов могут быть включены затраты по займам на основании положений IAS 23 «Затраты по займам».

Затраты по займам — это процентные и другие расходы, которые организация производит в связи с получением заемных средств.

Основополагающим принципом учета затрат по займам в соответствии с IAS 23 является следующий: затраты по займам, непосредственно связанные с приобретением, строительством или производством квалифицируемого актива, включаются в первоначальную стоимость этого актива.

Квалифицируемый актив — это актив, подготовка которого к предполагаемому использованию или для продажи обязательно требует значительного времени.

Согласно IAS 23 в зависимости от обстоятельств запасы могут быть квалифицируемыми активами. Пример такого квалифицируемого актива — коньяк, производство которого требует длительного времени. Запасы, изготавливаемые или иным способом производимые за короткий период, а также активы, которые при их приобретении готовы к использованию по назначению или продаже, не являются квалифицируемыми активами.

В соответствии с IAS 23 организация обязана приступить к капитализации затрат по займам как части себестоимости квалифицируемого актива с начальной даты. При этом начальной датой считается дата, на которую организация впервые выполнила все перечисленные условия:

- она понесла расходы по данному активу;
- она понесла затраты по займам;
- она выполнила действия, необходимые для подготовки актива к его использованию по назначению или продаже.

Пример 1.11. Для обеспечения производства коньяка пятилетней выдержки организация сроком на один год 1 мая 20XX г. получила кредит в банке на 100 000 долл. под 12% годовых.

Затраты по займам за восемь месяцев пользования кредитом в сумме 8000 долл. (100 000 x 12% x 8 : 12) включаются в себестоимость коньяка.

Себестоимость запасов, приобретаемых на условиях отсрочки оплаты

Организация может приобрести запасы на условиях отсрочки оплаты. Иногда такое соглашение содержит элемент финансирования (например, разность между ценой закупки на условиях обычного торгового кредита и уплаченной суммой). Этот элемент признается как расход по процентам на протяжении периода финансирования.

Пример 1.12. Организация приобретает товар по цене 500 долл. на условиях отсрочки платежа сроком на один год. В обычных условиях товар приобретается по цене 450 долл. при условии единовременной оплаты при приобретении товара.

В данном случае товар будет приниматься на учет по цене 450 долл., а разница 50 долл. (500 - 400) будет расходами по процентам в течение всего периода финансирования.

Себестоимость запасов организаций сферы услуг

Организации сферы услуг могут иметь запасы, которые можно называть незавершенным производством. Запасы оцениваются по затратам на их производство. Эти затраты главным образом включают в себя заработную плату и другие затраты на персонал, непосредственно участвующий в предоставлении услуг, в том числе контролирующий персонал, а также соответствующие накладные расходы. Заработная плата и прочие затраты на торговый и общий административный персонал в себестоимость запаса не включаются. Они учитываются как расходы в периоде их возникновения.

Пример 1.13. Организация оказывает аудиторские и консультационные услуги. В отчетном периоде произведены следующие затраты: заработная плата аудиторов - 10 000 долл., заработная плата консультантов - 3000 долл., заработная плата менеджера - координатора услуг - 500 долл., заработная плата директора организации - 1000 долл. Организация в отчетном периоде еще не признала выручку от оказания услуг.

В данном случае в себестоимость запасов аудиторских и консультационных услуг будут отнесены заработная плата аудиторов и консультантов (прямые затраты), заработная плата менеджера - координатора услуг (накладные распределяемые затраты). Заработная плата директора организации будет учтена как расходы в периоде их возникновения.

В себестоимость запасов организации сферы услуг не включаются нормы прибыли или неотнормированные накладные расходы, которые часто включаются в цены на оказываемые организацией услуги.

Пример 1.14. Организация оказывает аудиторские и консультационные услуги. В отчетном периоде произведены следующие затраты: заработная плата аудиторов 10 000 долл., заработная плата консультантов 3000 долл., заработная плата менеджера — координатора услуг — 500 долл., заработная плата директора организации 1000 долл.

Общая сумма расходов, включаемых в себестоимость запасов, составит 13 500 долл. (10 000 + 3000 + 500). В цену на оказываемые услуги организация включает 20%-ную норму прибыли. Однако себестоимость запасов не увеличивается на норму прибыли. Эта себестоимость также не может быть увеличена на сумму заработной платы директора организации.

Себестоимость собранной сельскохозяйственной продукции, полученной от биологических активов

В соответствии с IAS 41 «Сельское хозяйство» запасы сельскохозяйственной продукции, собранные организацией с биологических активов, следует в момент первоначального признания оценивать по справедливой стоимости, установленной в период сбора урожая, за вычетом предполагаемых сбытовых расходов.

Сельскохозяйственная продукция — продукция, собранная с биологических активов компании.

Биологический актив — животное или растение.

Сбытовые расходы включают в себя:

- комиссионные брокерам и дилерам;
- сборы регулирующих органов и товарных бирж;
- налоги на передачу собственности и пошлины.

К сбытовым расходам не относятся транспортные и прочие расходы по доставке активов на рынок.

Справедливая стоимость за вычетом предполагаемых сбытовых расходов будет себестоимостью запасов для целей применения IAS 2.

Справедливая стоимость — это сумма, на которую можно обменять актив или урегулировать обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и не зависящими друг от друга сторонами.

1. МСФО 2 «Запасы» (IAS 2)

Пример 1.15. Сельскохозяйственная организация собрала урожай зерна. Справедливая стоимость зерна на товарной бирже составляет 600 долл. за 1 т. Комиссионные расходы брокерам - 10 долл. за 1 т зерна. Себестоимость зерна составит 590 долл. за 1 т (600 - 10).

1.8. Методы определения себестоимости

В соответствии с IAS 2 при определении себестоимости запасов для удобства могут быть использованы методы, представленные на рис. 1.3.



Рис. 1.3. Методы определения себестоимости запасов

Разрешается также использовать другие методы расчета себестоимости запасов, если результаты приближенно выражают значение себестоимости.

Метод учета по нормативным затратам

Нормативные затраты учитывают нормальные уровни использования сырья и материалов, труда, эффективности и мощности.

Пример 1.16. Организация для производства продукции установила следующие нормативы затрат на одно изделие: прямые расходы на оплату труда производственных рабочих - 100 долл., прямые расходы материалов - 200 долл., накладные постоянные производственные расходы - 50 долл., накладные переменные производственные расходы - 30 долл. Общая нормативная себестоимость изделия составляет 380 долл. (100 + 200 + 50 + 30). На конец отчетного периода остаток изделий составляет 400 шт.

В соответствии с методом учета по нормативным затратам себестоимость запасов составит 152 000 долл. (380 x 400).

Отклонения фактических затрат от нормативных относятся на расходы периода. В соответствии с IAS 2 нормативные затраты ре-

1.8. Методы определения себестоимости

гулярно проверяются и при необходимости пересматриваются в свете текущей обстановки.

Пример 1.17. Организация для оценки запасов применяет метод учета по нормативным затратам. В прошлом году общая нормативная себестоимость изделия составляла 380 долл., а фактическая себестоимость — 400 долл. Отклонения фактической себестоимости от нормативной незначительные, поэтому они списывались на расходы отчетного периода.

В отчетном году произошел резкий рост стоимости материалов, что привело к увеличению фактической себестоимости изделия. Она стала составлять 600 долл. В этом случае обязательно требуется пересмотр нормативной себестоимости изделия. В противном случае расходы периода будут необоснованно завышенными.

Метод розничных цен

Метод розничных цен применяется в розничной торговле для оценки запасов, состоящих из большого числа быстроменяющихся изделий, норма прибыли на которые одинакова. Этот метод используется также для оценки запасов, по которым нецелесообразно применять другие методы оценки себестоимости.

Себестоимость запаса определяется путем уменьшения общей стоимости продажи запаса на соответствующий процент валовой маржи. Величина используемого процента учитывает запас, цена которого была снижена относительно первоначальной продажной цены. Для каждого подразделения розничной торговли часто применяется среднее значение процента.

Пример 1.18. Организация розничной торговли продает все товары с торговой надбавкой 20%. В отчетном периоде были проданы товары по розничным ценам на сумму 24 000 долл.

В этом случае себестоимость реализованных товаров составит 20 000 долл. (24 000 : 1,2).

На основе приведенных исходных данных определяем, по какой стоимости должны быть оценены товары на конец отчетного периода для их включения в финансовую отчетность (табл. 1.7).

Таблица 1.7. Себестоимость реализованных товаров на конец отчетного периода

Показатель	Сумма, долл.
Товарный запас на начало периода	9000

Окончание табл. 1.1

Показатель	Сумма, долл.
Приобретено товаров в отчетном периоде	15 000
Продано товаров в отчетном периоде	24 000
Себестоимость реализованных товаров (определена расчетным путем)	20 000
Товарный запас на конец периода	4000 (9000 + 15 000 - 20 000)

1.9. Способы расчета себестоимости запасов

Запасы при их списании в производство или на продажу оцениваются способами, представленными на рис. 1.4.



Рис. 1.4. Способы расчета себестоимости запасов

Себестоимость запасов в обязательном порядке определяется методом ФИФО или методом средневзвешенной себестоимости. В исключительных случаях может быть использован метод специфической идентификации.

Организация обязана применять одинаковые формулы оценки для всех запасов, сходных по характеру и их использованию в организации. Для запасов разного характера или использования применение разных формул оценки может быть оправданным. Например, для оценки сырья и материалов может быть использован метод средневзвешенной себестоимости, а для оценки готовой продукции — метод ФИФО. Применение разнообразных методов оценки может быть оправданным с точки зрения получения более качественной финансовой отчетности.

Прибегнуть к разнообразным методам оценки запасов можно тогда, когда запасы, потребляемые в одном операционном сегмен-

1.9. Способы расчета себестоимости запасов

те, организация может использовать способом, отличным от способа использования аналогичных запасов в другом операционном сегменте.

- Операционным сегментом является компонент организации:
- осуществляющий деятельность, от которой она может зарабатывать выручку и нести расходы (включая выручку и расходы, относящиеся к операциям с другими компонентами той же организации);
 - операционные результаты которого на регулярной основе анализируются руководителем, отвечающим за принятие операционных решений, при распределении ресурсов на сегмент и оценке результатов его деятельности;
 - в отношении которого имеется отдельная финансовая информация.

Вместе с тем различия в географическом местоположении запасов (и в соответствующих налоговых правилах) самого по себе недостаточно, чтобы оправдать применение разных формул оценки.

Метод специфической идентификации

Метод специфической идентификации обычно применяется для оценки:

- запасов, не являющихся взаимозаменяемыми;
- товаров или услуг, произведенных и предназначенных для специальных проектов (независимо от того, были они куплены или произведены).

Суть этого метода заключается в том, что определенные затраты относятся на определенные статьи запасов.

Пример 1.19. Организация занимается научно-исследовательскими и опытно-конструкторскими работами по специальному проекту. Для создания проекта она приобрела материал А на сумму 100 долл., который был использован в производстве, и материал В на сумму 200 долл.

В данном случае оценка запасов на балансе организации составит 200 долл., т.е. в размере приобретения материала В, который не был использован в производстве.

Метод специфической идентификации не подходит в случае, когда существует большое количество статей запаса, которые могут быть взаимозаменяемыми. Данный метод обычно применяется

1. МСФО 2 «Запасы» (IAS 2)

в организациях, производящих и продающих дорогостоящие товары, которые в силу их высокой стоимости и особых потребительских свойств нужно учитывать поштучно или мелкими партиями. Примерами может служить торговля автомобилями, воздушными и водными судами, произведениями искусства, изделиями из драгоценных металлов.

Главное достоинство этого метода заключается в соответствии списанных на себестоимость затрат и полученных в результате этого доходов. Однако он отличается высокой трудоемкостью, так как требует обособленного учета по каждому идентифицируемому запасу на всех стадиях его движения - от приобретения до продажи. Его довольно сложно применять в массовых и крупносерийных производствах.

Метод ФИФО

Метод ФИФО предполагает, что статьи запаса, закупленные или произведенные первыми, будут проданы первыми и соответственно статьи, остающиеся в запасе в конце периода, были приобретены или произведены в самое недавнее время.

Пример 1.20. На начало января организация имела 201 кг материалов по цене 30 долл. В течение января были приобретены материалы.

Информация об остатках и поступлении материалов представлена в табл. 1.8.

а 1.8. Информация об остатках материалов на начало месяца и материалов, поступивших за месяц

Содержание операции	Количество, кг	Цена, долл.	Сумма, долл.
Остаток материалов на начало месяца	201	30	6030
Поступило материалов за январь:			
10 января	200	40	8000
27 января	180	80	14 400
Итого поступило с остатком	581		28 430

В январе отпущены в производство материалы: 25 января — 300 кг и 30 января — 90 кг. Расчет стоимости запасов на конец месяца методом ФИФО приведен в табл. 1.9.

1.9. Способы расчета себестоимости запасов

Таблица 1.9. Расчет стоимости запасов на конец месяца методом ФИФО

Содержание операции	Количество, кг	Цена, долл.	Сумма, долл.
Отпущено за январь:			
25 января	201	30	6030
25 января	99	40	3960
30 января	90	40	3600
Итого отпущено	390		13 590
Остаток на конец января	11	40	440
	180	80	14 400
Итого остаток на конец месяца	191		14 840

Достоинство метода ФИФО заключается в том, что неиспользованные или непроданные запасы на конец месяца отражаются в балансе по ценам, максимально приближенным к реальной рыночной стоимости.

Этот метод можно применять при планируемом сокращении закупок или ожидаемом падении цен на продаваемые товары или производимую продукцию.

Метод средневзвешенной себестоимости

В соответствии с методом средневзвешенной себестоимости стоимость каждого запаса определяется из средневзвешенной себестоимости аналогичных запасов в начале периода и стоимости таких же запасов, купленных или произведенных в течение периода. При этом среднее значение в зависимости от условий деятельности организации может рассчитываться:

- на периодической основе;
- по мере получения каждой дополнительной партии запасов.

Пример 1.21. Исходные данные те же, что в примере 1.20. Всего поступление материалов за месяц с остатком составило 581 кг на сумму 28 430 долл. Средняя себестоимость материалов равна 49 долл.

Расчет стоимости запасов на конец месяца методом средневзвешенной периодической стоимости приведен в табл. 1.10.

Таблица 1.10. Расчет стоимости запасов на конец месяца методом средневзвешенной периодической стоимости

Содержание операции	Количество, кг	Цена, долл.	Сумма, долл.
Отпущено за январь:			
25 января	201	49	9849
25 января	99	49	4851
30 января	90	49	4410
Итого отпущено	390	49	19 110
Остаток на конец января	11	49	539
	180	49	8820
Итого остаток на конец месяца	191	49	9359

Пример 1.22. Исходные данные те же, что в примере 1.20.

Расчет стоимости запасов на конец месяца методом скользящей средневзвешенной периодической стоимости приведен в табл. 1.11.

Таблица 1.11 Расчет стоимости запасов на конец месяца методом скользящей средневзвешенной периодической стоимости

Содержание операции	Количество, кг	Цена, долл.	Сумма, долл.
Остаток материалов на начало месяца	201	30	6030
Поступили материалы 10 января	200	40	8000
Итого поступление с остатком	401		14 030
Средняя себестоимость		35 (14 030 : 401)	
Отпущены материалы 25 января	201	35	7035
Отпущены материалы 25 января	99	35	3465
Итого отпущено 25 января	300	35	10 500
Остаток материалов на 26 января	101	35	3535
Поступили материалы 27 января	180	80	14 400
Итого поступило с остатком	281		17 935
Средняя себестоимость		64 (17 935 : 281)	
Отпущены материалы 30 января	90	64	5760
Остаток на 31 января	191	64	12 224

1.10. Возможная чистая стоимость реализации

Согласно принципу осмотрительности, или бухгалтерского консерватизма, активы не должны учитываться выше сумм, получение которых ожидается от их продажи или использования.

На практике возможна ситуация, когда себестоимость запасов окажется невозмещаемой. Причинами этого могут стать:

- повреждение запасов;
- полное или частичное устаревание запасов;
- снижение продажной цены запасов;
- увеличение возможных затрат на завершение процесса производства запасов;
- увеличение возможных затрат на продажу запасов.

В данных случаях запасы должны быть оценены по наименьшей стоимости — возможной чистой стоимости реализации. Запасы обычно списываются до возможной чистой стоимости реализации постатейно. Однако в некоторых случаях удобно сгруппировать похожие или взаимосвязанные статьи. IAS 2 предлагает несколько возможных ситуаций:

- запасы относятся к одному и тому же ассортименту изделий;
- запасы имеют одно и то же предназначение или конечное использование;
- запасы производятся и продаются в одной географической области;
- запасы практически не могут быть оценены отдельно от других статей этого ассортимента.

Вместе с тем неприемлемо списание запасов на основе их классификации, например готовой продукции или всех запасов в конкретном операционном сегменте.

Организации, оказывающие услуги, обычно аккумулируют затраты по каждой услуге, для которой продажная цена будет устанавливаться в отдельности.

Оценочные расчеты возможной чистой стоимости реализации. Оценочные расчеты основаны на самом надежном доказательстве, т.е. на величине запасов, предназначенных для реализации, на момент выполнения расчетов.

Пример 1.23. Организация в ноябре приобрела товары на сумму 100 000 долл. В декабре в результате затопления товарного склада была повреждена часть запасов на сумму 20 000 долл., которые нельзя реализовать. По состоянию на 31 декабря 20XX г. организация должна

1. МСФО 2 «Запасы» (IAS 2)

оценить запасы в финансовой отчетности на сумму 80 000 долл. При этом 20 000 долл. относятся на убытки от обесценения, составляется бухгалтерская запись:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Убыток от обесценения запасов	Запасы	20 000

В оценочных расчетах учитываются колебания цены или себестоимости, непосредственно относящиеся к событиям, происходящим после окончания периода, в той степени, в какой такие события подтверждают условия, существовавшие на конец периода.

Пример 1.24. Организация в прошлом отчетном периоде отразила убытки от обесценения товарных запасов на сумму 20 000 долл., в финансовой отчетности показаны товары за вычетом убытка от обесценения в сумме 80 000 долл. (100 000 - 20 000). После отчетной даты, но до даты утверждения отчетности к выпуску выяснилось, что в результате затопления товарного склада была повреждена только упаковка товаров, сами товары не потеряли потребительных качеств и могут быть реализованы на сумму 100 000 долл. В связи с этими событиями организация должна скорректировать финансовую отчетность на отчетную дату (31 декабря 20XX г.) и отразить в ней запасы на сумму 100 000 долл.

Убытки от обесценения будут восстановлены как доходы периода бухгалтерской записью:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Запасы	Прибыль от восстановления убытка от обесценения запасов	20 000

В расчетах возможной чистой стоимости реализации также учитывается предназначение имеющегося запаса. Допустим, если запасы предназначены для продажи, то возможная чистая стоимость реализации определяется на основе твердых цен, установленных в договорах. Если объем продаж по таким договорам ниже, чем объем имеющихся запасов, то возможная чистая стоимость реализации остающейся части запасов основана на общем уровне цен реализации.

1.10. Возможная чистая стоимость реализации

Пример 1.25. Торговая организация приобрела 100 кг товаров по цене 10 долл. за 1 кг. Был заключен договор на продажу 80 кг товаров по цене 9 долл. за 1 кг. Рыночная цена товаров на дату отчетности составляет 8 долл. за 1 кг.

Расчет убытка от обесценения запасов приведен в табл. 1.12.

Таблица 1.12. Расчет убытка от обесценения запасов

Показатель	Количество, кг	Цена, долл.	Сумма, долл.
Стоимость запасов по цене приобретения	100	10	1000
Стоимость реализуемых запасов по цене договора	80	9	720
Стоимость остатка запасов по рыночной цене	20	8	160
Убыток от обесценения запасов			120 (1000 - 720 - 160)

На сумму убытка от обесценения составляется бухгалтерская запись:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Убыток от обесценения запасов	Запасы	120

В результате заключения договоров поставки по твердым ценам в объеме, превышающем имеющиеся остатки запасов в организации, или при заключении договоров на покупку товаров по твердым ценам могут появляться оценочные обязательства. Такие оценочные обязательства рассматриваются в соответствии с IAS 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

Оценочное обязательство — это обязательство, неопределенное по величине или с неопределенным сроком исполнения. *Условия признания* оценочного обязательства:

- компания имеет существующую обязанность (юридическую или вмененную) в результате прошлого события;
- возникновение потребности в каком-либо оттоке заключающих в себе экономические выгоды ресурсов для исполнения этой обязанности является вероятным;
- сумма обязанности может быть достоверно оценена.

Пример 1.26. Торговая организация заключила договор с покупателем на поставку товаров в количестве 40 кг по цене 8 долл. за 1 кг. На дату составления отчетности в наличии имеется только 20 кг товара. Согласно условиям договора в результате несвоевременной поставки товара организация должна будет заплатить покупателю штрафную санкцию в размере 100 долл.

Организация полагает, что на дату отчетности она не выполнит условия договора, в связи с чем формирует оценочное обязательство бухгалтерской записью:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Расходы по оценочным обязательствам	Оценочное обязательство	100

Сырье и другие материалы в запасах не списываются ниже себестоимости, если готовая продукция, в которую они будут включены, предположительно будет продана по себестоимости или выше себестоимости.

Пример 1.27. Организация приобрела материалы для производства готовой продукции по цене 100 долл. Во время длительного хранения на складе материалы потеряли свое первоначальное качество. Себестоимость готовой продукции, при производстве которой будут использованы данные материалы, с учетом затрат на производство составит 120 долл. Готовая продукция будет продана по цене реализации 150 долл. В данном случае нет оснований для обесценения материалов.

В тех случаях, когда снижение цены сырья указывает на то, что себестоимость готовой продукции превышает возможную чистую цену продаж, сырье списывается до величины возможной чистой стоимости реализации. В таких условиях наилучшим из существующих измерений возможной чистой стоимости реализации сырья являются затраты на замену сырья.

Пример 1.28. Организация приобрела материалы для производства готовой продукции по цене 100 долл. Себестоимость готовой продукции при производстве которой будут использованы данные материалы, с учетом затрат на производство составит 120 долл. Однако готовая продукция может быть продана по цене реализации 110 долл.

В данном случае необходимо провести обесценение материалов. Аналогичные материалы на дату составления отчетности могут быть приобретены по цене 80 долл. Обесценение составит 20 долл. (100 - 80).

1.10. Возможная чистая стоимость реализации

В каждом последующем периоде оценка возможной чистой стоимости реализации должна проводиться заново. В некоторых случаях возможно восстановление ранее отраженного в финансовой отчетности убытка от обесценения запасов. Это происходит в силу ряда причин:

- обстоятельства, которые ранее вызвали необходимость списать запасы ниже себестоимости, перестали существовать;
- имеются явные свидетельства увеличения возможной чистой стоимости реализации в результате изменившейся экономической конъюнктуры.

При данных обстоятельствах соответствующая сумма списания возвращается. При этом возвращение ограничено размерами изначального списания. Возвращение делают таким образом, чтобы привести новую балансовую стоимость до меньшей из двух величин: себестоимости и пересмотренной возможной чистой стоимости реализации. Это осуществляется, например, тогда, когда какая-либо статья запаса, которая учитывается из-за снижения ее продажной цены по возможной чистой стоимости реализации, все еще остается в запасе в следующем периоде, а ее продажная цена возросла.

Пример 1.29. Торговая организация приобрела 100 кг товаров по цене 10 долл. за 1 кг. Возможная чистая цена реализации товара на дату составления отчетности — 8 долл. за 1 кг, в связи с чем организация отразила убыток от обесценения запасов на сумму 200 долл. В следующем отчетном периоде товары еще не были проданы, но возможная чистая цена реализации повысилась и составила 13 долл. за 1 кг. Организация должна провести восстановление убытка от обесценения в пределах ранее показанных сумм.

Расчет стоимости запасов на дату составления отчетности в случае восстановления убытка от обесценения приведен в табл. 1.13.

Таблица 1.13. Расчет восстановления убытка от обесценения запасов

Показатель	Количество, кг	Цена, долл.	Сумма, долл.
Стоимость запасов по цене приобретения	100	10	1000
Убыток от обесценения запасов	100	2	200
Стоимость продажи по возможной чистой цене реализации	100	13	1300

Окончание табл. 1.13

Показатель	Количество, кг	Цена, долл.	Сумма, долл.
Восстановление убытка от обесценения	100	2	200
Стоимость запасов на дату составления отчетности	100	10	1000
На сумму восстановления убытка от обесценения бухгалтерская запись:			составляется
Дебет	Кредит		Сумма, долл.
Запасы	Прибыль от восстановления убытка от обесценения запасов		200

1.11. Признание запасов в качестве расхода

После продажи запасов балансовая их стоимость в обязательном порядке должна быть признана в качестве расхода в периоде, в котором признается соответствующая выручка. Данное требование согласуется с положениями LAS 18 «Выручка», согласно которому выручка и расходы, относящиеся к той же сделке или другому событию, признаются одновременно. Этот процесс называется установлением соответствия выручки и расходов.

Некоторые запасы могут относиться на счета других активов. Это, например, запасы, используемые в качестве компонента самостоятельно произведенных основных средств. Распределенные таким образом запасы признаются в качестве расхода в течение срока службы данного актива.

Пример 1.30. Организация использует материалы при строительстве офисных зданий. Эти материалы будут включаться в стоимость зданий и затем списываться на расходы через амортизационные отчисления в течение срока службы зданий.

1.12. Раскрытие информации о запасах в отчетности

IAS 2 устанавливает, что в отношении запасов в примечаниях к финансовой отчетности в обязательном порядке необходимо раскрыть информацию, представленную в табл. 1.14.

1.12. Раскрытие информации о запасах в отчетности

Таблица 1.14. Раскрытие информации о запасах

№ п/п	Номер параграфа IAS 2	Раскрытие информации
1	36 (а)	Учетная политика, принятая для оценки запасов, в том числе использованный способ расчета их себестоимости
2	36 (б)	Общая балансовая стоимость запасов и балансовая стоимость по статьям классификации, принятой организацией
3	36 (с)	Балансовая стоимость запасов, учтенных по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу
4	36 (d)	Соответствующая сумма запасов, признанных в качестве расхода в течение периода
5	36 (е)	Любая сумма уценки стоимости запасов, признанная в качестве расхода в отчетном периоде
6	36 (f)	Любая сумма восстановления списанной стоимости запасов, которая признается в качестве снижения суммы запасов, признанного расходом в соответствующем периоде
7	36 (g)	Обстоятельства или события, которые привели к восстановлению списанных запасов
8	36 (h)	Балансовая стоимость запасов, заложенных в качестве обеспечения обязательств

Для пользователей финансовой отчетности полезна информация о балансовой стоимости запасов в разрезе классификационных групп. Такими группами могут быть: товары, сырье, материалы, незавершенное производство, готовая продукция.

Сумму запасов, признанных в качестве расходов в течение периода, называют себестоимостью продаж. В эту себестоимость входят:

- затраты, ранее включенные в оценку тех запасов, которые на данный момент уже проданы;
- нераспределенная часть производственных накладных расходов;
- сверхнормативные величины себестоимости производства запасов.

Особенности деятельности организации могут также потребовать включения других сумм, таких как затраты на сбыт продукции.

Пример раскрытия информации о запасах. Стоимость товарно-материальных запасов оценивается как наименьшая из двух величин: средневзвешенная себестоимость и чистая стоимость реализации. Чистая цена продажи — это расчетная цена возможной продажи в процессе обычной деятельности за вычетом расходов по продаже.

К затратам, включаемым в себестоимость запасов, относятся расходы на транспортировку, связанные с приобретением запасов, а также затраты по хранению, поскольку они необходимы в производственном процессе для перехода к следующему этапу. Затраты на переработку включают в себя прямые и накладные производственные затраты.

При определении себестоимости запасов используется метод учета по нормативным затратам. Отклонения фактических затрат от нормативных относятся на расходы периода. При списании запасов в производство применяется метод периодической средневзвешенной себестоимости.

Движение запасов (тыс. долл.)	31 декабря 2011 г.	31 декабря 2010 г.
Материалы и запасные части	7305	6600
Товары для перепродажи	3189	2262
Прочие запасы	45	42
	10 539	8904

Материалы и запасные части отражены за вычетом резерва в размере 689 тыс. долл. на 31 декабря 2011 г. (по состоянию на 31 декабря 2010 г. — 727 тыс. долл.) на устаревшие запасы. Товары для перепродажи отражены за вычетом резерва под снижение стоимости до чистой стоимости реализации в размере 248 тыс. долл. на 31 декабря 2011 г. (по состоянию на 31 декабря 2010 г. — 725 тыс. долл.).

1.13. Форматы отчета о совокупном доходе для раскрытия информации о расходах запасов

В соответствии с IAS 1 «Представление финансовой отчетности» организация обязана представлять анализ расходов, признанных в прибыли или убытке, используя классификацию, основанную либо на характере расходов, либо на их назначении в рамках орга-

1.13. Форматы отчета о совокупном доходе для раскрытия информации о расходах запасов

низации, в зависимости от того, какое представление надежно и дает наиболее значимую информацию.

Первая форма анализа называется методом «по характеру расходов». Организация объединяет расходы в Отчете о совокупном доходе в соответствии с их характером. Пример такого формата приведен в табл. 1.15.

Таблица 1.15. Формат Отчета о совокупном доходе, составленного методом по «характеру расходов»

Выручка		X
Прочий доход		X
Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства	X	
Использованное сырье и расходные материалы	X	
Расходы на вознаграждение работникам	X	
Амортизационные расходы	X	
Прочие расходы	X	
Итого расходов		(X)
Прибыль до уплаты налогов		X

В приведенном формате Отчета о совокупном доходе организация раскрывает информацию о затратах сырья и материалов, а также о величине изменений запасов готовой продукции и незавершенного производства за отчетный период.

Вторая форма анализа называется методом «по назначению расходов», или «по себестоимости продаж», и представляет собой разбивку расходов в соответствии с их назначением, например как часть себестоимости продаж. Пример такого формата приведен в табл. 1.16.

Таблица 1.16. Формат Отчета о совокупном доходе, составленного методом по «себестоимости продаж»

Выручка	X
Себестоимость продаж	(X)
Валовая прибыль	X

Окончание табл. 1.16

Прочий доход	х
Расходы на сбыт	(х)
Административные расходы	(х)
Прочие расходы	
Прибыль до уплаты налогов	х

В данном формате затраты сырья и материалов, направленных на производство продукции, включены в себестоимость продаж.
Выбор форматов Отчета о совокупном доходе зависит от исторических и отраслевых факторов, а также от характера организации.

Контрольные вопросы

1. Для чего предназначены запасы в соответствии с IAS 2?
2. Как классифицируются запасы в соответствии с IAS 2?
3. Как оцениваются запасы в соответствии с IAS 2?
4. Какие затраты включаются в себестоимость запасов?
5. Что представляют собой прямые производственные затраты?
6. Что представляют собой накладные производственные затраты?
7. Какие затраты исключаются из себестоимости запасов?
8. Какие методы определения себестоимости запасов предусматривает IAS 2?
9. Применение каких методов расчета себестоимости запасов при их списании в производство или на продажу предусматривает IAS 2?
10. В каких случаях запасы оцениваются по возможной чистой стоимости реализации?
11. Чем отличается возможная чистая стоимость реализации от справедливой себестоимости?
12. На чем основаны оценочные расчеты возможной чистой стоимости реализации?
13. Какая информация о запасах раскрывается в отчетности в соответствии с IAS 2?

Тесты

1. Запасами в соответствии с IAS 2 не являются:
а) земля, предназначенная для продажи;
б) незавершенная продукция;

Тесты

- в) оборудование, предназначенное для производства продукции.
2. Положения IAS 2 не применяются к следующим запасам:
а) незавершенному производству, возникающему по договорам на строительство;
б) незавершенному производству, возникающему в процессе производства продукции;
в) запасам компании, оказывающей услуги.
3. Затраты на приобретение запасов не включают в себя:
а) импортных пошлин;
б) торговых скидок;
в) транспортных расходов.
4. В себестоимость запасов не включаются:
а) постоянные накладные производственные расходы;
б) переменные накладные производственные расходы;
в) сверхнормативные потери сырья.
5. Запасы сельскохозяйственной продукции, собранные организацией с биологических активов, в момент первоначального признания следует оценивать:
а) по фактическим затратам на сбор сельскохозяйственной продукции;
б) по справедливой стоимости, установленной в период сбора урожая, за вычетом предполагаемых сбытовых расходов;
в) по фактическим затратам на сбор и переработку сельскохозяйственной продукции.
6. Метод специфической идентификации не применяется:
а) при оценке запасов, не являющихся взаимозаменяемыми;
б) при оценке товаров или услуг, произведенных и предназначенных для специальных проектов;
в) при оценке запасов, являющихся взаимозаменяемыми.
7. При использовании метода ФИФО остаток запасов на складе состоит:
а) из товаров, закупленных в последнюю очередь;
б) из товаров, закупленных в первую очередь;
в) из товаров с самой высокой стоимостью за единицу;
г) из товаров с самой низкой стоимостью за единицу.
8. Возможная чистая стоимость реализации при оценке запасов не применяется:
а) при повреждении запасов;

1. МСФО 2 «Запасы» (IAS 2)

- б) если запасы полностью или частично устарели;
- в) при снижении продажной стоимости запасов;
- г) при повышении продажной стоимости запасов.

9. Восстановление ранее отраженного в финансовой отчетности убытка от обесценения запасов не проводится по причине: ^

а) имеются явные свидетельства увеличения возможной чистой стоимости реализации в силу изменившейся экономической конъюнк-

ю^{н1}б)^у имеются явные свидетельства уменьшения возможной чистой стоимости реализации в силу изменившейся экономической конъюнк-

ю^н ^ обстоятельства, которые ранее вызвали необходимость списать запасы ниже себестоимости, перестали существовать.

Задания

Задание 1. Объясните, какие затраты не будут включены в себестоимость готовой продукции.

Исходные данные. Компания осуществила следующие затраты: на приобретение сырья, доставку сырья на склад, упаковку продукции в процессе производства, хранение продукции на складе, доставку продукции потребителю, содержание коммерческого отдела компании.

Задание 2. Опишите, приемлемо ли решение руководства компании А, основываясь на положениях IAS 2.

Исходные данные. Компания А занимается производством продуктов питания. В последние годы она применяла систему нормативной калькуляции себестоимости выпускаемой продукции. Отклонения фактических затрат от нормативных были незначительными, и компания списывала их на затраты отчетного периода. В отчетном году отклонения значительно увеличились, что произошло в результате резкого роста стоимости сырья и материалов. Большое количество произведенной продукции в конце года еще не было продано. Как и раньше, руководство компании намеревается напрямую списать эти отклонения непосредственно на затраты периода, а также списать часть стоимости излишка непроданных запасов.

Задание 3. Опишите, как в отчетности должна быть отражена стоимость нефти, опираясь на положения LAS 2.

Исходные данные. Компания А в рамках спекулятивной операции приобретает 200 баррелей нефти по цене 60 долл. за 1 баррель. В конце

Задания

отчетного периода цена снизилась до 50 долл. за 1 баррель, и нефть не удается продать. В конце следующего периода рыночная цена повысилась до 64 долл. за 1 баррель, но по-прежнему ничего не было продано.

Задание 4. Оцените правильность решения руководства компании А. Опишите, каким образом изложенное далее обстоятельство должно быть учтено в финансовой отчетности за год, оканчивающийся 31 декабря 2011 г., исходя из положений IAS 2.

Исходные данные. На 1 января 2011 г. у компании А имелась номенклатура товаров, оцененная в 20 000 долл. Правительство 20 марта 2011 г. издало директиву по охране здоровья, в которой говорилось, что данная номенклатура не удовлетворяет требованиям безопасности для здоровья. В связи с этим компания А могла бы реализовать данные товары только по цене утилизации в размере 1000 долл. Поскольку эти товары входили в состав запасов на 31 декабря 2010 г., руководство компании А полагает, что нужно уменьшить запасы на начало 2010 г. на 20 000 долл., а поступления от утилизации товаров отразить как доход за 2011 г.

Задание 5. Подсчитайте стоимость запасов на 31 декабря:
а) по себестоимости;
б) по чистой стоимости реализации;
в) по сумме, которая подлежит включению в финансовую отчетность согласно IAS 2.

Исходные данные. Предприятие розничной торговли осуществило следующие покупки и получило выручку по определенному ассортименту товаров:

	Единицы покупки	Цена за единицу покупки, долл.	Продано единиц	Розничная цена за единицу, долл.
1 декабря Запасы на начало периода	100	500		
2 декабря	80	510		
15 декабря			120	530
16 декабря	60	520		
30 декабря			70	530

Стоимость запасов определяется методом ФИФО. Затраты на продажу и сбыт составляют 5% цены продаж.

Задание 6. Подсчитайте стоимость запасов на 31 декабря:

- по себестоимости;
- по чистой стоимости продажи;
- по сумме, которая подлежит включению в финансовую отчетность согласно IAS 2.

Исходные данные. Предприятие осуществило следующие покупки и получило выручку по определенному ассортименту продукции:

	Единицы покупки	Цена за единицу покупки, долл.	Продано единиц	Цена продажи за единицу, долл.
1 декабря Запасы на начало периода	50	500		
2 декабря	100	510		
16 декабря	30	520		
30 декабря			70	530

Стоимость запасов определяется по средневзвешенной себестоимости. Затраты на продажу и сбыт составляют 7% цены продаж.

Задание 7. Дайте определение возможной чистой стоимости реализации и укажите (с обоснованием), какие из перечисленных элементов должны быть использованы при расчете чистой цены реализации.

Исходные данные. Бухгалтер компании знает, что согласно IAS 2 запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой стоимости реализации. Тем не менее он не уверен, какие из перечисленных элементов необходимо учитывать при расчете чистой стоимости реализации:

- цену продажи по прайс-листу;
- ожидаемые скидки покупателям;
- распределение накладных расходов склада до ожидаемой даты продажи;

г) заработную плату персонала отдела сбыта, включая оклад и комиссию от проданных товаров.

Задание 8. Составьте расчет убытка от обесценения запасов и отразите убыток на счетах бухгалтерского учета.

Исходные данные. Торговая организация приобрела 200 кг товаров по цене 15 долл. за 1 кг. Был заключен договор на продажу 150 кг товаров по цене 12 долл. за 1 кг. Рыночная цена товаров на дату отчетности составляет 11 долл. за 1 кг.

Задание 9. Составьте расчет убытка от обесценения запасов и отразите убыток на счетах бухгалтерского учета.

Исходные данные. Производственная организация приобрела 200 кг материалов для производства готовой продукции по цене 15 долл. за 1 кг. На производство продукции потрачено 150 кг материалов. Себестоимость 100 шт. готовой продукции, при производстве которой будут использованы данные материалы, составляет 12 долл. за 1 шт. Однако готовая продукция может быть продана по цене реализации 11 долл. за 1 шт. Аналогичные материалы на дату составления отчетности могут быть приобретены по цене 13 долл. за 1 кг.

Задание 10. Составьте расчет восстановления убытка от обесценения запасов и составьте бухгалтерскую запись на сумму восстановления.

Исходные данные. Торговая организация приобрела 200 кг товаров по цене 25 долл. за 1 кг. Возможная чистая цена реализации товара на дату составления отчетности была равна 20 долл. за 1 кг, в связи с чем организация отразила убыток от обесценения запасов. В следующем отчетном периоде товары еще не были проданы, но возможная чистая цена реализации повысилась и составила 26 долл. за 1 кг.

Задание 11. Найдите примеры раскрытия информации о запасах в отчетности российских организаций, которые составляют отчетность по МСФО, и определите, какая информация не раскрыта в нарушение п. 36 IAS 2.

МСФО 16 «Основные средства» (IAS 16)

2 1. Порядок применения IAS 16 / 2.2. Цель применения IAS 16 / 2.3. Сфера применения IAS 16 / 2 4. Определение основных средств / 2.5.1 физинание основных средств / 2 6. Оценка основных средств / 2.7. Оценка после признания / 2 8 А^ средств / 2.9. Обесценение основных средств / 2.10. Последующие затраты / 2.11. Прекращения признания основных средств / 2.12. Раскрытие информации об основных средствах в отчетности

2.1. Порядок применения IAS 16

Международный стандарт (IAS) 16 «Основные средства» применяется в редакции 2003 г. Пересмотренная редакция стандарта заменяет собой IAS 16 «Основные средства» 1998 г. и подлежит применению в отношении годовых периодов, начавшихся с 1 января 2005 г. или после этой даты. Досрочное применение стандарта приветствуется.

2.2. Цель применения IAS 16

Цель стандарта состоит в определении порядка учета основных средств для того, чтобы пользователи финансовой отчетности могли получать информацию об инвестициях организации в основные средства а также об изменениях в таких инвестициях. Главными вопросами в учете основных средств являются: признание активов определение их балансовой стоимости, амортизационных отчислений и убытков от обесценения применительно к основным средствам.

2.3. Сфера применения IAS 16

IAS 16 должен применяться для учета основных средств, кроме случаев когда другой МСФО требует или разрешает другой порядок учета При изучении правил учета основных средств необходи-

2.4. Определение основных средств

мо также руководствоваться IAS 1 «Представление финансовой отчетности», IAS 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки», IAS 17 «Аренда», IAS 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи», IAS 23 «Затраты по займам», IAS 36 «Обесценение активов», IAS 40 «Инвестиционная недвижимость», IFRS 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

По данным табл. 2.1 можно судить о том, к каким активам не применяются положения IAS 16.

Таблица 2.1. Активы, к которым не применяются положения IAS 16

Наименование активов	Учет активов регулируется стандартами
Основные средства, классифицированные как предназначенные для продажи	IFRS 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»
Биологические активы, связанные с сельскохозяйственной деятельностью	IAS 41 «Сельское хозяйство»
Активы по разведке и оценке минеральных ресурсов	IFRS 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»
Права на минеральные ресурсы и запасы минеральных ресурсов, таких как нефть, природный газ и аналогичные невозобновляемые ресурсы	

Вместе с тем IAS 16 применим по отношению к основным средствам, используемым для развития и обеспечения биологических активов, активов по разведке и оценке полезных ископаемых.

Организации обязаны применять IAS 16 для учета недвижимости, которая находится в стадии сооружения или развития в целях дальнейшего использования в качестве инвестиционной недвижимости, но еще не отвечает определению «инвестиционная недвижимость», содержащемуся в IAS 40.

2.4. Определение основных средств

В соответствии с IAS 16 основные средства представляют собой материальные активы, которые отвечают двум требованиям:

2. МСФО 55 -Основные средства- (IAS 16)

- предназначены для использования в производстве или поставке товаров и услуг, сдачи в аренду третьим лицам или для административных целей;

- предполагается, что они будут использоваться в течение более чем одного периода.

Определение основных средств, данное в IAS 16, не предусматривает в качестве критерия использование актива как средства труда. Это позволяет относить к основным средствам объекты, которые в буквальном значении не могут служить средствами труда, например предметы хозяйственного инвентаря и многолетние насаждения.

Количественная оценка длительности использования основных средств выражается сроком полезной службы. IAS 16 устанавливает, что срок полезной службы представляет собой либо период, на протяжении которого организация предполагает использовать актив, либо количество единиц производства или аналогичных единиц, которое организация ожидает получить от использования актива. Выбор временного или натурального измерителя срока полезной службы объекта основных средств зависит от его способности приносить организации экономическую выгоду.

2.5. Признание основных средств

Признание — это процесс включения в Отчет о финансовом положении или Отчет о совокупном доходе элементов финансовой отчетности, которые отвечают условиям признания.

Согласно IAS 16 себестоимость объекта основных средств подлежит признанию в бухгалтерском учете в качестве актива, только если одновременно выполнены два условия:

- поступление в организацию связанных с данным объектом будущих экономических выгод является вероятным;
- себестоимость данного объекта может быть достоверно оценена.

Таким образом, критерии признания применяются не к объектам, а к понесенным организацией затратам. Это объясняется тем, что МСФО предназначены для формирования показателей финансовой отчетности, в которой объекты основных средств представлены не отдельными позициями, а обобщенной статьей в От-

.МІ. Прекращения признания основных средств

чете о финансовом положении, требующей надежного денежного измерителя и признания в качестве актива.

При признании объекта основных средств в качестве актива действуют общие правила признания актива, изложенные в Принципах подготовки и представления финансовой отчетности.

Активы — ресурсы, контролируемые предприятиями и являющиеся результатом прошлых событий и источником будущих экономических выгод предприятий.

В целях признания объекта основных средств в качестве актива организация должна оценить степень вероятности получения будущих экономических выгод от объекта и установить, переходят ли к организации риски, связанные с использованием объекта основных средств.

Будущая экономическая выгода, заключенная в активе, — это потенциал, который войдет прямо или косвенно в поток денежных средств или эквивалентов денежных средств организации. Будущие экономические выгоды, заключенные в активе, могут поступать в организацию разными путями. Так, основные средства могут быть:

- использованы в отдельности или в сочетании с другими активами при производстве товаров и услуг, продаваемых организацией;
- обменены на другие активы;
- использованы для погашения обязательств;
- распределены среди собственников организации.

Таким образом, степень вероятности получения будущих экономических выгод означает уверенность в том, что организация получит связанные с объектом экономические выгоды и примет на себя соответствующие риски. До этого момента объект основных средств, как правило, не будет признан.

Объекты основных средств могут приобретаться организацией для обеспечения безопасности или в целях защиты окружающей среды. Приобретение таких объектов не связано непосредственно с увеличением будущих экономических выгод от их использования. Но эти объекты необходимы для получения организацией будущих экономических выгод от использования других принадлежащих ей активов. Например, химическая компания может внедрить новые технологии, обеспечивающие соблюдение экологических норм при

производстве и хранении опасных химических веществ. В этом случае объекты основных средств, предназначенные для обеспечения безопасности или в целях защиты окружающей среды, могут быть признаны как активы.

Для достоверной оценки объекта основных средств организация должна оценить все свои затраты на момент, когда они понесены. Эти затраты включают в себя как затраты, связанные с приобретением или сооружением объекта основных средств, так и затраты, понесенные впоследствии и связанные с приращением, частичным замещением или обслуживанием этого объекта.

IAS 16 не устанавливает единицу признания, т.е. что именно составляет объект основных средств. Это определяют на основе объективного профессионального суждения бухгалтера исходя из конкретных обстоятельств, в которых находится организация. В некоторых случаях допускается объединение отдельных незначительных объектов, например шаблонов, инструментов и штампов.

Запасные части и сервисное оборудование обычно учитываются как запасы и списываются на расходы по мере их потребления. Однако крупные запасные части и резервное оборудование классифицируются как основные средства, если организация рассчитывает использовать их в течение более одного периода. В том случае, если запасные части и сервисное оборудование могут использоваться только для целей эксплуатации объекта основных средств, они учитываются как основные средства.

2.6. Оценка основных средств

IAS 16 предусматривает несколько видов оценки основных средств, представленных в табл. 2.2.

Таблица 2.2. Виды оценок основных средств и их пояснения

Вид оценки	Пояснения
Себестоимость	Сумма уплаченных денежных средств или их эквивалентов или справедливая стоимость иного встречного предоставления, переданного для приобретения актива на момент его приобретения или сооружения
Балансовая стоимость	Сумма, в которой актив признается после вычета любой накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения

Окончание табл. 2.57

Вид оценки	Пояснения
Ликвидационная стоимость	Расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от реализации актива за вычетом предполагаемых затрат на выбытие, если бы данный актив уже достиг того возраста и состояния, в котором, как можно ожидать, он будет находиться в конце срока полезной службы
Амортизируемая стоимость	Себестоимость актива или другая сумма, отраженная вместо себестоимости, за вычетом ликвидационной стоимости
Справедливая стоимость	Сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и не зависящими друг от друга сторонами
Возмещаемая сумма	Большее из двух значений: чистой продажной цены актива и его ценности использования
Стоимость, специфичная для конкретной организации	Дисконтированная стоимость потоков денежных средств, которые, согласно ожиданиям организации, возникнут либо в связи с использованием какого-нибудь актива и его выбытием в конце срока его полезной службы, либо в связи с погашением какого-нибудь обязательства

Себестоимость основных средств (оценка при признании объекта)

Объект основных средств, который может быть признан в качестве актива, подлежит оценке по себестоимости. Состав затрат, включаемых в себестоимость объекта основных средств, представлен на рис. 2.1.

Первоначальная оценка затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление природных ресурсов на занимаемом им участке позволяют определить стоимость объекта основных средств, специфичную для конкретной организации. Эта стоимость определяется как дисконтированная стоимость потоков денежных средств, которые возникнут в связи с выбытием объекта в конце срока его полезной службы или в связи с погашением какого-либо обязательства.

Пример 2.1. Организация приобрела оборудование стоимостью 30 000 долл. В соответствии с расчетной бухгалтерской оценкой уста-

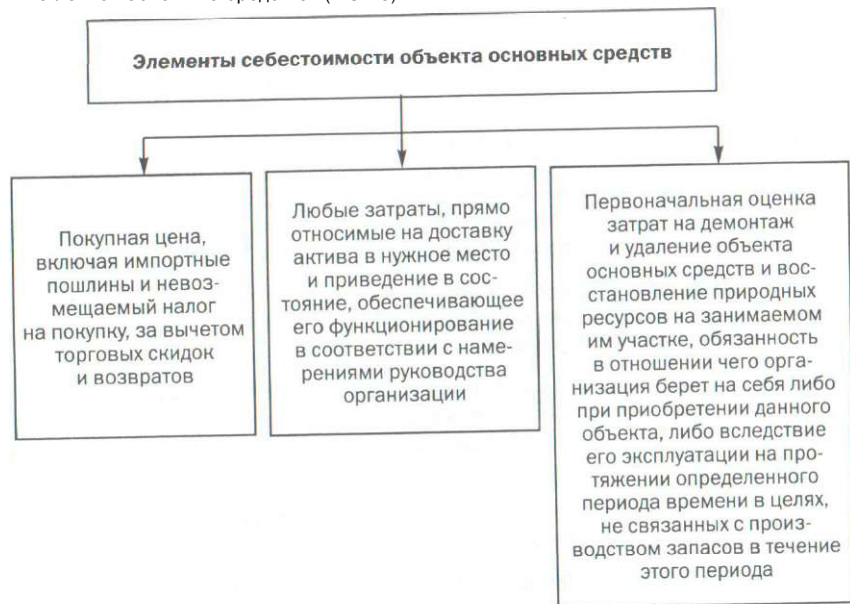


Рис. 2.1. Элементы себестоимости объекта основных средств

новлен срок полезного использования оборудования, равный трем годам. Предполагаемые расходы на демонтаж оборудования через три года его эксплуатации составят 10 000 долл. Ставка дисконта равна 14%. Дисконтированная стоимость расходов на демонтаж составит 6750 долл. $(10\,000 : 1,14^3)$, которая включается в себестоимость приобретенного оборудования. Эта себестоимость составит 36 750 долл. $(30\,000 + 6750)$.

Примерами прямых затрат, включаемых в себестоимость объекта основных средств, являются:

- затраты на выплату вознаграждений работникам, возникающие непосредственно в связи с сооружением или приобретением объекта основных средств;
- затраты на подготовку площадки;
- первичные затраты на доставку и разгрузку;
- затраты на установку и сборку;
- затраты на проверку надлежащей работы объекта основных средств после вычета чистой выручки от продажи любых объектов, произведенных в процессе доставки актива в нужное место и при-

2.6. Оценка основных средств

ведения его в нужное состояние (например, образцов, полученных при испытании оборудования);

- стоимость профессиональных услуг.

В себестоимость объектов основных средств не включаются следующие затраты:

- затраты на открытие нового производственного или технического сооружения;
- затраты на внедрение нового продукта или услуги (включая затраты на рекламу и продвижение продукции);
- затраты на ведение хозяйственной деятельности на новом месте или с новой категорией клиентов (включая затраты на подготовку и обучение персонала);
- административные и другие общие накладные затраты.

В себестоимость объектов основных средств не включаются затраты на повседневное обслуживание данных объектов (затраты на рабочую силу и расходные материалы, приобретение комплектующих изделий). Эти затраты учитываются как затраты на ремонт и текущее обслуживание и признаются в Отчете о совокупном доходе по мере того, как они будут понесены.

Пример 2.2. Определение себестоимости приобретенного производственного оборудования (табл. 2.3).

Таблица 2.3. Себестоимость приобретенного оборудования

Показатель	Значение показателя, долл.
Покупная цена оборудования по прейскуранту поставщика	10 000
Торговая скидка, оговоренная в договоре	500
Затраты на доставку оборудования	300
Затраты на установку оборудования	200
Затраты на проверку надлежащей работы оборудования	400
Затраты на консультирование по настройке оборудования, проведенное поставщиком	200
Затраты на обслуживание оборудования	500
Первоначальная стоимость оборудования	10 400 $[(10\,000 - 500) + 300 + 200 + 400]$

Некоторые операции осуществляются до начала или в процессе работ по сооружению или развитию объекта основных средств. Например, строительную площадку до начала строительства можно использовать в качестве автостоянки и получать от этого доход. Поскольку сопутствующие операции не являются необходимыми для доставки данного объекта в нужное место и приведения в состояние обеспечивающее его функционирование в соответствии с намерениями руководства организации, доход и соответствующие расходы на такие операции подлежат признанию в качестве прибыли или убытка.

Если объект основных средств доставлен в нужное место и приведен в состояние, обеспечивающее его функционирование в соответствии с намерениями руководства организации, включение затрат в себестоимость основных средств прекращается. К таким затратам относятся затраты, понесенные в процессе использования или передислокации объекта основных средств, например:

- затраты, понесенные в период, когда объект, способный функционировать в соответствии с намерениями руководства организации, еще не используется или работает не на полную мощность;
- первоначальные операционные убытки, понесенные в процессе роста спроса на продукцию, производимую данным объектом;
- затраты на частичную или полную передислокацию или реорганизацию деятельности организации.

Себестоимость актива, созданного своими силами

Объекты основных средств организация может создать своими силами. В этом случае себестоимость основных средств определяется на основе тех же принципов, что и себестоимость приобретенного актива. Если организация создает аналогичные активы для продажи в ходе своей обычной деятельности, себестоимость такого актива, как правило, равна стоимости производства актива для продажи и определяется в соответствии с IAS 2 «Запасы». Следовательно, любая внутренняя прибыль при расчете таких затрат элиминируется. Точно так же сверхнормативные затраты сырья, труда или других ресурсов, осуществленные при создании актива своими силами, не включаются в его себестоимость.

При создании объектов за счет заемных средств необходимо выполнять требования, установленные IAS 23 «Затраты по займам».

Затраты по займам — это процентные и другие расходы, которые организация производит в связи с получением заемных средств.

Основополагающий принцип учета затрат по займам в соответствии с IAS 23 заключается в следующем: затраты по займам, непосредственно связанные с приобретением, строительством или производством квалифицируемого актива, включаются в первоначальную стоимость этого актива.

Квалифицируемый актив — это актив, подготовка которого к предполагаемому использованию или для продажи обязательно требует значительного времени.

Согласно IAS 23 в зависимости от обстоятельств квалифицируемыми активами могут быть предприятия обрабатывающей промышленности и электроэнергетики. Капитализация затрат по займам проводится при условии возможного получения организацией в будущем экономических выгод и если при этом затраты могут быть надежно измерены. В соответствии с IAS 23 организация обязана приступить к капитализации затрат по займам как части себестоимости квалифицируемого актива с начальной даты. При этом начальной датой считается дата, на которую организация впервые выполнила все перечисленные условия:

- она понесла расходы по данному активу;
- она понесла затраты по займам;
- она выполнила действия, необходимые для подготовки актива к его использованию по назначению или к продаже.

Деятельность, необходимая для подготовки актива к его использованию по назначению или к продаже, включает в себя не только физическое создание самого актива. К ней относится техническая и административная работа, предшествующая началу физического создания актива, например деятельность, связанная с получением разрешений, необходимых для начала строительства. Однако к такой деятельности не относится владение активом, если при этом отсутствуют производство или модификация, изменяющие его состояние. Например, затраты, понесенные по займам в то время, когда проводились землеустроительные работы для строительства, капитализируются в течение периода выполнения соот-

ветствующих работ. Однако затраты по займам, понесенные в то время, когда земля, приобретенная для последующего строительства, оставалась во владении без каких-либо подготовительных работ на ней, не подлежат капитализации.

Пример 2.3. Установление даты начала капитализации затрат в соответствии с IAS 23 «Затраты по займам» (табл. 2.4).

Таблица 2.4. Начало капитализации затрат по займам

Дата события	Событие
23.02.2012	Приобретение земельного участка для строительства предприятия обрабатывающей промышленности
24.03.2012	Получение займа на год под 12% годовых для строительства с ежемесячной выплатой процентов
25.04.2012	Начало землеустроительных работ для строительства
20.05.2012	Начало строительства предприятия обрабатывающей промышленности
25.04.2012	Начало капитализации затрат по использованию заемных средств

Капитализация затрат по займам должна прекращаться, когда завершены практически все работы, необходимые для подготовки квалифицируемого актива для использования по назначению или к продаже.

Себестоимость основных средств, приобретаемых на условиях отсрочки платежа

Основные средства могут быть приобретены на условиях отсрочки платежа на период, превышающий период при обычных условиях кредитования. В этом случае себестоимостью объекта основных средств является его цена в эквиваленте денежных средств на дату признания. Разница между ценой в эквиваленте денежных средств и общей суммой платежа признается как процент за период кредитования.

Пример 2.4. Организация приобретает оборудование по стоимости 20 000 долл. на условиях отсрочки платежа сроком на один год. В обычных условиях оборудование приобретается по стоимости 18 000 долл. при условии единовременной оплаты. В данном случае

2.6. Оценка основных средств

оборудование будет приниматься на учет по стоимости 18 000 долл., а разница в 2000 долл. (20 000 - 18 000) будет расходами на выплату процентов и должна отражаться в Отчете о совокупном доходе.

Вместе с тем IAS 23 позволяет капитализировать проценты и включать их в себестоимость приобретенного объекта основных средств, который относится к квалифицируемому активу.

Себестоимость основных средств, приобретаемых в обмен

Объекты основных средств могут быть приобретены путем обмена на другой или другие неденежные активы либо при сочетании денежных и неденежных активов. Себестоимость объекта основных средств, приобретенного путем обмена, оценивается по справедливой стоимости.

Справедливая стоимость — это сумма, на которую можно обменять актив или урегулировать обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и не зависящими друг от друга сторонами.

Оценка по справедливой стоимости проводится тогда, когда организация определяет наличие в операции обмена коммерческого содержания по степени ожидаемого изменения своих будущих потоков денежных средств в результате совершения данной операции. Операция обмена имеет коммерческое содержание, если:

а) конфигурация (риск, сроки и сумма) проистекающих от полученного актива денежных потоков отличается от конфигурации денежных потоков, проистекающих от переданного актива;

б) специфичная для организации стоимость части ее деятельности, на которую влияет данная операция, изменяется в результате обмена;

в) разница между п. «а» или «б» составляет значительную величину по сравнению со справедливой стоимостью активов, ставших предметом обмена.

Пример 2.5. Организация обменивает материалы, которые обычно продаются по стоимости 10 000 долл., на оборудование. Справедливая стоимость оборудования, определенная независимым оценщиком, составляет 15 000 долл. Себестоимость полученного путем обмена оборудования составит 15 000 долл.

Оценка по справедливой стоимости полученного актива не может быть проведена, когда операция обмена не имеет коммерческого содержания или справедливая стоимость ни полученного, ни переданного актива не поддается достоверной оценке. Если приобретенный объект не оценивается по справедливой стоимости, то его первоначальная стоимость оценивается по балансовой стоимости переданного актива.

Пример 2.6. Организация обменивает 10 000 долл. и станок, балансовая стоимость которого составляет 40 000 долл., на здание. Здание не может быть оценено по справедливой стоимости. Первоначальная стоимость здания, полученного в обмен, составит 50 000 "долл. Операция обмена будет отражена на счетах бухгалтерского учета следующим образом:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Основные средства (здание)	Денежные средства	10 000
Основные средства (здание)	Основные средства (станок)	40 000

Справедливая стоимость объекта основных средств может быть достоверно определена при осуществлении сопоставимых рыночных операций. Вместе с тем она может быть надежно установлена и тогда, когда:

- вариативность пределов, в которых проводятся обоснованные расчетные оценки справедливой стоимости, незначительна для данного актива;
- вероятность различных оценок внутри этого предела может быть обоснованно определена и использована при оценке справедливой стоимости.

Если организация способна достоверно определить справедливую стоимость либо полученного, либо переданного актива, то для определения себестоимости полученного объекта основных средств используется справедливая стоимость переданного актива. Исключение составляют случаи, когда справедливая стоимость полученного актива представляется более очевидной.

Балансовая стоимость

Балансовая стоимость основных средств представляет собой сумму, по которой актив отражается в Отчете о финансовом положе-

нии организации. Она рассчитывается как разница между себестоимостью актива и суммой накопленной амортизации. В том случае, если признается убыток от обесценения основных средств в соответствии с IAS 36 «Обесценение активов», балансовая стоимость представляет собой разницу между себестоимостью и накопленным убытком от обесценения.

Согласно МСФО актив считается обесценивающимся, если его балансовая стоимость превышает его возмещаемую сумму. Для определения уменьшения стоимости объекта основных средств необходимо руководствоваться IAS 36, который требует выявлять наличие признаков возможного обесценения актива на каждую отчетную дату. При выявлении любого такого признака организация должна оценить возмещаемую сумму актива. Эта сумма представляет собой наибольшее из двух значений: чистой продажной цены актива и ценности от его использования. Следует отметить, что нет необходимости определять и чистую продажную цену актива, и ценность от его использования. Если любая из этих сумм превышает балансовую стоимость актива, то это означает, что он не подлежит обесценению.

Пример 2.7. Организация имеет в наличии оборудование, которое используется для выпуска морально устаревшей продукции. Организация намеревается прекратить производство на данном оборудовании. Балансовая стоимость оборудования составляет 144 000 долл. Не предполагая дальнейшего применения данного оборудования, организация принимает решение его продать. Предполагаемая чистая цена продажи оборудования за вычетом ориентировочных расходов, связанных с его выбытием и продажей, составит 104 000 долл. Это и является возмещаемой суммой актива. Следовательно, в бухгалтерском учете оборудование отражено по завышенной оценке, так как его балансовая стоимость не может быть возмещена ни в результате производственной деятельности, ни путем продажи.

Оборудование подлежит обесценению. В Отчете о финансовом положении, составленном по правилам МСФО, оборудование будет отражено по стоимости 104 000 долл.

IAS 16 установлено, что балансовая стоимость объекта основных средств может быть уменьшена на сумму полученных государственных субсидий в соответствии с IAS 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи». Согласно IAS 20 государственные субсидии, относящиеся к активам, должны быть представлены в отчетности:

- путем отражения субсидии в качестве доходов будущих периодов, которые признаются доходами на систематической и рациональной основе в течение срока полезного использования актива;
- путем ее вычитания для получения балансовой стоимости актива. Доход учитывается в течение срока полезного использования актива путем уменьшения величины начисляемой амортизации.

Таким образом, у организации, составляющей отчетность по МСФО, есть право выбора учета государственных субсидий.

Пример 2.8. Организация получила субсидию от правительственного агентства в размере 100 000 долл. на приобретение оборудования. Оборудование приобретено на сумму 460 000 долл. в декабре 2010 г. Ожидаемый срок полезного использования оборудования составляет три года, а его амортизация рассчитывается линейным методом. При варианте учета государственной субсидии путем ее вычитания для получения балансовой стоимости актива годовая сумма амортизации составит 120 000 долл. $[(460\,000 - 100\,000 : 3)]$. В отчетности, составленной по состоянию на 31 декабря 2011 г., остаточная стоимость оборудования будет показана на сумму 240 000 долл. $(360\,000 - 120\,000)$.

Ликвидационная стоимость

Показатель ликвидационной стоимости — расчетная величина, ее значение определяется на основе приближенных расчетов. Ликвидационная стоимость исчисляется в начале срока полезной службы актива в соответствии с экономически обоснованным решением.

Пример 2.9. Организация приобрела новый автомобиль стоимостью 40 000 долл. Согласно расчетной бухгалтерской оценке установлен срок полезного использования автомобиля, равный четырем годам. Текущая рыночная цена на аналогичный автомобиль, бывший в эксплуатации в течение четырех лет, составляет 6000 долл. Предполагаемые расходы на продажу автомобиля — 1000 долл. Ликвидационная стоимость составит 5000 долл. $(6000 - 1000)$.

Ликвидационная стоимость основных средств должна в обязательном порядке пересматриваться, по крайней мере в конце каждого финансового года. Изменение ликвидационной стоимости отражается в учете как изменение в расчетной оценке согласно IAS 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки».

Амортизируемая стоимость

Амортизируемая стоимость актива служит основой при начислении амортизации объектов основных средств. Амортизируемая стоимость определяется как разница между себестоимостью актива (или другой суммой, отраженной вместо себестоимости) и его ликвидационной стоимостью. Амортизируемая стоимость актива в обязательном порядке должна на систематической основе распределяться на срок его полезной службы.

Пример 2.10. Организация приобрела новый автомобиль стоимостью 40 000 долл. В соответствии с расчетной бухгалтерской оценкой установлен срок полезного использования автомобиля, равный четырем годам. Ликвидационная стоимость автомобиля — 5000 долл. Расчет амортизируемой стоимости и годовой суммы амортизации автомобиля представлен в табл. 2.5.

Таблица 2.5. Расчет амортизируемой стоимости и годовой суммы амортизации

Показатель	Сумма, долл.
Себестоимость	40 000
Ликвидационная стоимость	5000
Амортизируемая стоимость	35 000 $(40\,000 - 5000)$
Срок полезного использования, лет	4
Годовая сумма амортизационных отчислений	8750 $(35\,000 : 4)$

Во многих случаях ликвидационная стоимость актива бывает незначительной, поэтому не играет существенной роли при вычислении амортизируемой стоимости. Ликвидационная стоимость актива может стать равной или превышающей его балансовую стоимость. В этом случае амортизационные отчисления по данному активу равны нулю.

Пример 2.11. Организация приобрела новый автомобиль себестоимостью 40 000 долл. В соответствии с расчетной бухгалтерской оценкой установлен срок полезного использования автомобиля, равный четырем годам. Текущая рыночная цена на аналогичный автомобиль, бывший в эксплуатации в течение четырех лет, ввиду увеличения цен на подержанные автомобили составляет 45 000 долл. В этом случае амортизационные отчисления по автомобилю не исчисляются.

Если в последующем ликвидационная стоимость становится ниже балансовой стоимости актива, начисление амортизации будет производиться.

Возмещаемая сумма

Использование показателя возмещаемой суммы связано с корректировкой балансовой стоимости актива. Необходимость корректировок обусловлена тем, что в течение периода использования объекта может происходить снижение его функциональной полезности в силу каких-либо факторов. Стоимость объекта должна быть возмещена в течение срока его полезного использования, поэтому объективная оценка актива должна соответствовать его возмещаемой сумме, т.е. той сумме, которую организация ожидает получить либо от продажи актива, либо от его дальнейшей эксплуатации. Для определения возмещаемой суммы необходимо рассчитать два значения: чистую продажную цену актива и ценность от его использования.

Чистая продажная цена определяется как рыночная цена за вычетом расходов на продажу. Чистая продажная цена может быть определена даже в том случае, если актив не обращается на активном рынке.

Пример 2.12. Организация имеет производственное оборудование. Активный рынок по данному виду оборудования отсутствует, поэтому для определения продажной стоимости объекта был приглашен профессиональный оценщик. По его расчетам цена продажи может составить 108 450 долл. Ориентировочные расходы, связанные с продажей: затраты на демонтаж — 1200 долл., расходы на предпродажную подготовку (контрольные испытания, мелкий ремонт, покраска) — 3000 долл., комиссионное вознаграждение агентской фирме — 230 долл., другие торговые расходы — 20 долл.

Расчет чистой продажной цены оборудования представлен в табл. 2.6.

Таблица 2.6. Расчет чистой продажной цены

Показатель	Сумма, долл.
Цена продажи оборудования	108 450
Затраты на демонтаж	1200
Расходы на предпродажную подготовку	3000

Окончание табл. 2.6

Показатель	Сумма, долл.
Комиссионное вознаграждение	230
Другие торговые расходы	20
Чистая цена продажи оборудования	104 000 (108 450 - 1200 - 3000 - 230 - 20)

Ценность от использования актива — это дисконтированная стоимость будущих потоков денежных средств, получение которых ожидается от актива. Оценка ценности использования проходит следующие этапы: оценка будущих поступлений и оттоков денежных средств в связи с продолжающимся использованием актива и его окончательным выбытием и применение соответствующей ставки дисконта к этим будущим потокам денежных средств.

Пример 2.13. Организация имеет производственное оборудование, приобретенное в конце 2010 г. Срок полезного использования равен четырем годам. На конец 2010 г. осуществляется расчет ценности от использования оборудования.

Данные для расчета представлены в табл. 2.7.

Таблица 2.7

Период	Выручка (будущие поступления денежных средств), долл.	Издержки за вычетом амортизации (будущие оттоки денежных средств), долл.
2011 г.	100 000	60 000
2012 г.	90 000	50 000
2013 г.	60 000	30 000
2014 г.	80 000	50 000
Итого	330 000	190 000

Для дисконтирования денежных поступлений используется ставка дисконта, равная 12%.

Расчет дисконтированной стоимости будущих денежных поступлений представлен в табл. 2.8.

Таблица 2.8. Расчет дисконтированной стоимости будущих денежных поступлений

Период	Чистые денежные поступления, долл.	Фактор дисконтирования	Приведенная величина чистых денежных поступлений, долл.
2011 г.	40 000	0,8929	35 716
2012 г.	40 000	0,7972	31 888
2013 г.	30 000	0,7118	21 354
2014 г.	30 000	0,6355	19 065
Итого	140 000		108 023

Таким образом, ценность от использования производственного оборудования составляет 108 023 долл.

Возмещаемая сумма представляет собой наибольшее из двух значений: чистой продажной цены актива и ценности от его использования.

Пример 2.14. Чистая цена продажи оборудования за вычетом ориентировочных расходов, связанных с его выбытием и продажей, определена на основе рыночных цен и равна 104 000 долл. Ценность от использования оборудования составляет 108 023 долл. Следовательно, возмещаемая сумма оборудования будет равна 108 023 долл.

2.7. Оценка после признания

IAS 16 предусматривает две модели учета основных средств после первоначального признания: модель учета по себестоимости либо модель переоценки (рис. 2.2).

Таким образом, у организаций есть выбор — учитывать основные средства, используя себестоимость, или проводить регулярную переоценку. В том случае, когда организация выбирает модель переоценки, существует ряд правил проведения переоценки:

- переоценки должны производиться с достаточной регулярностью;
- переоценка выполняется по всему классу основных средств, к которому относится актив, требующий переоценки;
- объекты основных средств оцениваются по справедливой стоимости на дату переоценки.

ИМ, "цинка после признания



Рис. 2.2. Модели учета основных средств после первоначального признания

Регулярные переоценки необходимы во избежание существенной отклонения балансовой стоимости объектов основных средств от их справедливой стоимости на конец отчетного периода. Частота проведения переоценок зависит от изменений в справедливой стоимости основных средств. Переоценка основных средств может проводиться ежегодно, если их справедливая стоимость значительно колеблется. Переоценка объектов основных средств с незначительными изменениями справедливой стоимости возможна один раз в три года — пять лет. Если справедливая стоимость переоцененного актива существенно отличается от его балансовой стоимости, требуется дополнительная переоценка.

Классом основных средств называют группу активов, одинаковых по содержанию и характеру их использования в операциях организации. В IAS 16 приведены следующие примеры отдельных классов основных средств:

- земельные участки;
- земельные участки и здания;
- машины и оборудование;

- водные суда;
- воздушные суда;
- автотранспортные средства;
- мебель и встраиваемые элементы инженерного оборудования;
- офисное оборудование.

Переоценка объектов основных средств, принадлежащих к одному классу, проводится одновременно во избежание избирательной переоценки активов, а также включения в финансовую отчетность сумм, представляющих собой смещение затрат и стоимостей на разные даты. Вместе с тем класс активов может переоцениваться по скользящему графику, если переоценка осуществляется на коротком отрезке времени и результаты постоянно обновляются.

Объекты основных средств должны быть оценены по справедливой стоимости, методы определения которой зависят от оцениваемых объектов (табл. 2.9).

Таблица 2.9. Методы определения справедливой стоимости основных средств

Объект основных средств	Метод определения справедливой стоимости
Земельные участки и здания	На основе рыночных индикаторов путем оценки, которую обычно проводят профессиональные оценщики
Машины и оборудование	Рыночная стоимость, определяемая путем оценки
Объекты, по которым отсутствуют рыночные индикаторы справедливой стоимости; специфические объекты основных средств; объекты, редко продаваемые отдельно от всего действующего предприятия	Исходя из дохода или амортизированной восстановительной стоимости, определяемой организацией-покупателем

При переоценке основных средств накопленная амортизация должна быть скорректирована. IAS 16 предусматривает два способа корректировки накопленной амортизации на дату переоценки. Первый способ корректировки используется тогда, когда актив переоценивается до амортизированной восстановительной стоимости путем индексирования. В этом случае накопленная амортизация на дату переоценки переоценивается заново про-

порционально изменению балансовой стоимости актива так, что при переоценке балансовая стоимость становится равной его Переоцененной стоимости.

Пример 2.15. Себестоимость объекта основных средств со сроком полезного использования пять лет составляет 100 000 долл. Ликвидационная стоимость равна нулю. Фактический срок полезного использования до переоценки составил три года. Сумма накопленной амортизации 60 000 долл. После переоценки стоимость объекта составила 200 000 долл., т.е. увеличилась в 2 раза. Накопленная амортизация должна быть увеличена также в 2 раза.

Результаты переоценки представлены следующим образом:

До переоценки:

себестоимость, долл.	Накопленная амортизация,	Балансовая
	долл.	стоимость, долл.
100 000	60 000	40 000

После переоценки:

Восстановительная стоимость, долл.	Накопленная амортизация, долл.	Балансовая стоимость, долл.
200 000	120 000	80 000

На счетах бухгалтерского учета результаты переоценки будут отражены следующим образом:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Основные средства	Амортизация основных средств	60 000
Основные средства	Капитал — прирост от переоценки	40 000

Второй способ корректировки накопленной амортизации не редко применяется при переоценке зданий. В этом случае накопленная амортизация элиминируется против валовой балансовой стоимости, а чистая величина пересчитывается до переоцененной величины актива.

Пример 2.16. Себестоимость здания составляет 100 000 долл. Сумма накопленной амортизации на день проведения переоцен-

ки — 60 000 долл. После переоценки балансовая стоимость здания составила 80 000 долл. Накопленная амортизация должна быть исключена.

Результаты переоценки представлены следующим образом.

До переоценки:

Себестоимость, долл.	Накопленная амортизация, долл.	Балансовая стоимость, долл.
100 000	60 000	40 000

После переоценки:

Восстановительная стоимость, долл.	Накопленная амортизация, долл.	Балансовая стоимость, долл.
80 000	0	80 000

На счетах бухгалтерского учета результаты переоценки будут отражены следующим образом:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Амортизация основных средств	Основные средства	60 000
Основные средства	Капитал — прирост от переоценки	40 000

Увеличение балансовой стоимости основных средств в результате переоценки отражается в прочем совокупном доходе и накапливается на счете собственного капитала под заголовком «прирост от переоценки». Если балансовая стоимость актива уменьшается в результате переоценки, то это уменьшение должно признаваться в прибыли или убытке.

Пример 2.17. Себестоимость объекта основных средств составляет 100 000 долл. После переоценки стоимость объекта составила 60 000 долл.

На счетах бухгалтерского учета результаты переоценки будут отражены следующим образом:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Убыток от переоценки	Основные средства	40 000

Убыток от переоценки должен дебетоваться непосредственно на капитал под заголовком «Прирост от переоценки» при наличии нобого кредитового сальдо в приросте от переоценки в отношении того же самого актива.

Пример 2.18. Себестоимость объекта основных средств — 100 000 долл. После переоценки стоимость объекта составила 120 000 долл.

На счетах бухгалтерского учета результаты переоценки будут отражены следующим образом:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Основные средства	Капитал — прирост от переоценки	20 000

При последующей переоценке стоимость объекта составляет 90 000 долл., что отражается следующим образом:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Капитал — прирост от переоценки	Основные средства	20 000
Убыток от переоценки	Основные средства	10 000

Сумма увеличения стоимости основных средств в результате переоценки должна признаваться в Отчете о совокупном доходе в той степени, в какой она реверсирует убыток от переоценки по тому же активу, ранее признанный как убыток.

Пример 2.19. Себестоимость объекта основных средств — 100 000 долл. После переоценки стоимость объекта составила 60 000 долл.

На счетах бухгалтерского учета результаты переоценки будут отражены следующим образом:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Убыток от переоценки	Основные средства	40 000

При последующей переоценке стоимость объекта составила 110 000 долл., что должно быть отражено следующим образом:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Основные средства	Прибыль от переоценки	40 000
Основные средства	Капитал — прирост от переоценки	10 000

При прекращении признания актива прирост от его переоценки, включенный в капитал применительно к объекту основных средств, может быть перенесен непосредственно в нераспределенную прибыль. При выводе актива из использования или его выбытии предметом переноса может стать весь прирост в полном объеме.

Пример 2.20. Себестоимость объекта основных средств — 100 000 долл. После переоценки стоимость объекта составила 120 000 долл. Объект продается за 150 000 долл. Данная операция подлежит отражению на счетах бухгалтерского учета следующим образом:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Денежные средства	Основные средства	120 000
Денежные средства	Прибыль от продажи	30 000
Капитал — прирост от переоценки	Нераспределенная прибыль	20 000

В период эксплуатации актива на нераспределенную прибыль может быть перенесена только часть прироста от его переоценки. В этом случае сумма перенесенного прироста представляет собой разницу между суммой амортизации, рассчитанной на основе переоцененной балансовой стоимости актива, и суммой амортизации, рассчитанной на основе его первоначальной стоимости.

Пример 2.21. Себестоимость объекта основных средств со сроком полезного использования пять лет — 100 000 долл. После переоценки стоимость объекта составила 120 000 долл. Расчет суммы переноса со счета капитала на нераспределенную прибыль представлен в табл. 2.10.

Таблица 2.10. Расчет суммы переноса со счета капитала

Показатель	Значение показателя, долл.
Себестоимость объекта до переоценки	100 000
Срок полезного использования объекта, лет	5
Ежегодная сумма амортизации, рассчитанная на основе себестоимости	20 000
Стоимость объекта основных средств после переоценки	120 000

Окончание табл. 2.10

Показатель	Значение показателя, долл.
1-годовая сумма амортизации, рассчитанная на основе переоцененной стоимости	24 000
Разница между суммой амортизации, рассчитанной на основе переоцененной балансовой стоимости актива, и суммой амортизации, рассчитанной на основе его себестоимости	4000

Таким образом, ежегодный перенос со счета «Капитал — прирост переоценки» на счет «Нераспределенная прибыль» составит 4000 долл.

8. Амортизация основных средств

Амортизация — это систематическое распределение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезной службы.

Амортизироваться может не только объект основных средств, но и отдельные его компоненты, если себестоимость компонента значительна в сравнении с совокупной себестоимостью объекта. Например, можно отдельно амортизировать фюзеляж и двигатели самолета независимо от того, находится данный объект в собственности или является предметом финансовой аренды.

Для расчета амортизации существенные компоненты объекта основных средств, имеющие одинаковые сроки полезного использования, могут быть сгруппированы. По ним может применяться один и тот же метод начисления амортизации. Если, например, фюзеляж и двигатели самолета имеют одинаковый срок полезного использования, их можно амортизировать как единый объект.

Если организация в отдельности амортизирует некоторые компоненты объекта основных средств, она должна отдельно амортизировать и остальную часть этого объекта. Компоненты объекта, себестоимость которых незначительна в сравнении с себестоимостью объекта в целом, могут быть сгруппированы в целях начисления амортизации. Например, фюзеляж и двигатели самолета учитываются в качестве отдельных объектов основных средств. Остальные компоненты самолета могут быть выделены в отдельные группы амортизируемых объектов.

Амортизационные отчисления за период обычно признаются в качестве расхода в Отчете о совокупном доходе. Если заключенные в активе экономические выгоды поглощаются при производстве других активов, то амортизационные начисления составляют часть себестоимости другого актива и включаются в его балансовую стоимость. Например, амортизация производственного оборудования включается в затраты по переработке товарно-материальных запасов в соответствии с IAS 2 «Запасы». Аналогично амортизация основных средств, используемых в разработках, может включаться в первоначальную стоимость нематериального актива в соответствии с IAS 38 «Нематериальные активы».

Пример 2.22. Стоимость оборудования, приобретенного для тестирования допроизводственных образцов и моделей, составляет 10 000 долл. Ликвидационная стоимость оборудования равна нулю. Предполагается, что в течение срока полезного использования оборудования будет протестировано 5000 ед. допроизводственных образцов и моделей. В отчетном периоде протестировано 2000 ед. образцов и моделей. Сумма амортизации за отчетный период — 4000 долл. Эта сумма включается в первоначальную стоимость нематериального актива (в соответствии с § 59 IAS 38 тестирование допроизводственных образцов и моделей относится к деятельности по разработке, при удовлетворении установленных критериев подлежащей признанию в качестве нематериального актива).

Операция по начислению амортизации оборудования за отчетный период подлежит отражению на счетах бухгалтерского учета следующим образом:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Нематериальные активы	Амортизация основных средств	4000

Период амортизации основных средств

Амортизируемая стоимость объекта основных средств должна на систематической основе распределяться на его срок полезной службы.

Амортизируемая стоимость — себестоимость актива или другая сумма, отраженная вместо себестоимости, за вычетом ликвидационной стоимости.

Определение срока полезной службы актива является предметом профессионального суждения бухгалтера, основанного на

опыте работы организации с аналогичными активами. При определении срока полезной службы актива должны быть учтены следующие факторы:

- предполагаемое использование актива, которое оценивается и зависимости от расчетной мощности или физической производительности актива;
- предполагаемый физический износ, который зависит от эксплуатационных факторов, таких как количество смен работы актива, ремонт, техническое обслуживание, условия хранения и обслуживания актива в период простоя;
- моральное или коммерческое устаревание, возникающее в результате изменений или усовершенствования производственного процесса, а также в связи с изменением спроса на рынке на продукцию (услуги), производимую (предоставляемую) с использованием актива;
- юридические и тому подобные ограничения по использованию актива, такие как сроки сдачи актива в аренду.

Срок полезной службы актива определяется с учетом предполагаемой полезности актива для организации. Однако моральное или коммерческое устаревание и физический износ при простое актива ведут к уменьшению экономических выгод от использования актива и уменьшают срок его полезной службы.

Срок полезной службы актива, а также его ликвидационная стоимость в обязательном порядке должны пересматриваться, по крайней мере, в конце каждого финансового года. Это повлечет за собой изменение амортизируемой стоимости и суммы амортизационных отчислений. Если текущие ожидания отличаются от предыдущих оценок, эти изменения в обязательном порядке должны отражаться как изменение в расчетной оценке в соответствии с IAS 8 "Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки".

Пример 2.23. Себестоимость объекта основных средств со сроком полезной службы пять лет составляет 12 000 долл., а его ликвидационная стоимость равна 2000 долл. Через два года использования объекта пересмотрены его ликвидационная стоимость (она составляет 1000 долл.) и оставшийся срок полезной службы (был признан равным четырем годам).

Расчет измененных сумм амортизационных отчислений в связи с пересмотром ликвидационной стоимости и срока полезной службы объекта представлен в табл. 2.11.

Таблица 2.11. Расчет измененных сумм амортизационных отчислений

Показатель	Год 1-й	Год 2-й	Год 3-й
Себестоимость, долл.	12 000	12 000	
Балансовая стоимость на начало года, долл.	12 000	10 000	8000
Ликвидационная стоимость, долл.	2000	2000	1000
Амортизируемая стоимость, долл.	10 000	10 000	7000
Срок полезного использования, лет	5	5	4
Годовая сумма амортизации, долл.	2000	2000	1750
Сумма накопленной амортизации, долл.	2000	4000	5750
Балансовая стоимость на конец года, долл.	10 000	8000	6250

Начисление амортизации начинается тогда, когда актив становится доступен для использования, т.е. когда местоположение и состояние актива обеспечивают его использование в соответствии с намерениями руководства организации. Прекращается начисление амортизации на более раннюю из двух дат:

- на дату классификации актива как предназначенного для продажи (или его включения в группу выбытия, классифицированную в качестве предназначенной для продажи) в соответствии с IFRS 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»;
- на дату прекращения признания актива.

Признание балансовой стоимости объекта основных средств в обязательном порядке подлежит прекращению по выбытию либо когда от его эксплуатации или выбытия не ожидается никаких будущих экономических выгод.

Начисление амортизации не прекращается, когда актив вообще перестает использоваться или прекращается его активное использование. Начисление амортизации не прекращается во время его ремонта и обслуживания. Начисление амортизации прекращается, когда актив полностью самортизирован. Кроме того, в случае применения метода единиц производства амортизационные от-

числения могут быть равны нулю, пока посредством актива ничего не производится.

Амортизация земельных участков и зданий

Земельные участки и здания на них должны быть отражены в учете как отдельные объекты, даже если они приобретаются вместе. Земельные участки имеют неограниченный срок полезной службы и не подлежат амортизации. При условии использования земельных участков в качестве карьеров и площадок, отводимых под мусорные свалки, земельные участки амортизируются. Срок службы зданий ограничен, поэтому они являются амортизируемыми активами. Увеличение стоимости земельного участка, на котором находятся здания, не влияет на сумму амортизации здания.

Если стоимость приобретаемого земельного участка включает в себя затраты на демонтаж, снос находящихся на ней объектов основных средств и восстановление природных ресурсов на этом участке, то эта стоимость земельного участка амортизируется в течение периода получения экономических выгод, обусловленных произведенными затратами.

Пример 2.24. Приобретен земельный участок для строительства здания цеха. Общая сумма стоимости этого земельного участка составила 113 000 долл., в том числе сумма, уплаченная за земельный участок — 100 000 долл., комиссионные агента по недвижимости — 3000 долл., расходы по сносу старого здания, находящегося на земельном участке, — 10 000 долл. Предполагается, что срок полезного использования нового здания цеха, построенного на земельном участке, будет составлять 20 лет.

Стоимость земельного участка, равная 103 000 долл. (100 000 + 3000), не должна амортизироваться. Расходы по сносу старого здания, находящегося на земельном участке, равные 10 000 долл., подлежат амортизации в течение 20 лет.

В некоторых случаях земельный участок сам по себе может иметь ограниченный срок полезной службы, в силу чего он амортизируется способом, который отражает будущие экономические выгоды. Так, если земельный участок сдается в финансовую аренду, срок его полезной службы ограничивается сроком аренды.

Методы начисления амортизации

Применяемый метод амортизации должен отражать схему ожидаемого потребления организацией будущих экономических выгод. При начислении амортизации активов могут быть использованы следующие методы:

- метод равномерного начисления;
- метод уменьшаемого остатка;
- метод единиц производства.

Организация выбирает метод, который точнее всего отражает расчетную схему потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе. Выбранный метод применяется последовательно из периода в период, кроме случаев, когда происходит изменение в расчетной схеме потребления этих будущих экономических выгод.

Метод равномерного начисления заключается в начислении постоянной суммы амортизации на протяжении срока полезной службы актива, если при этом не меняется его ликвидационная стоимость. При расчете амортизации за основу берется амортизируемая стоимость.

Пример 2.25. Себестоимость автомобиля составляет 20 000 долл.

Организация установила срок полезного использования автомобиля, равный пяти годам. Ликвидационная стоимость автомобиля - 2000 долл.

Расчет амортизации методом равномерного начисления представлен в табл. 2.12.

Таблица 2.12. Расчет амортизации методом равномерного начисления

Год	Амортизируемая стоимость, долл.	Норма амортизации, %	Ежегодная сумма амортизационных отчислений, долл.	Накопленная сумма амортизации, долл.
1-й	18 000	20	3600	3600
2-й	18 000	20	3600	7200
3-й	18 000	20	3600	10 800
4-й	18 000	20	3600	14 400
5-й	18 000	20	3600	18 000

2.8. Амортизация основных средств

Метод уменьшаемого остатка предусматривает уменьшение суммы начисления амортизации на протяжении срока полезной службы актива. Сумму амортизационных отчислений определяют исходя из остаточной стоимости актива на начало отчетного года и нормы амортизации. Нормы амортизационных отчислений увеличивают на коэффициент ускорения. Такой метод начисления амортизации применяется в высокотехнологичных отраслях.

Пример 2.26. Себестоимость автомобиля составляет 20 000 долл. Организация установила срок полезного использования автомобиля, равный пяти годам. Коэффициент ускорения равен двум. Ликвидационная стоимость автомобиля составляет 2000 долл.

Расчет амортизации методом уменьшаемого остатка представлен в табл. 2.13.

Таблица 2.13. Расчет амортизации методом уменьшаемого остатка

Год	Остаточная стоимость на начало года, долл.	Норма амортизации, %	Ежегодная сумма амортизационных отчислений, долл.	Накопленная сумма амортизации, долл.
1-й	20 000	40	8000	8000
2-й	12 000	40	4800	12 800
3-й	7200	40	2880	15 680
4-й	4320	40	1728	17 408
5-й	2592		592	18 000

На пятом году эксплуатации автомобиля сумма амортизационных отчислений определяется как разница между амортизируемой стоимостью (18 000 долл.) и накопленной суммой амортизации на конец четвертого года (17 408 долл.) либо как разница между остаточной стоимостью на начало пятого года (2592 долл.) и ликвидационной стоимостью (2000 долл.).

Метод единиц производства состоит в начислении суммы амортизации исходя из предполагаемого использования или предполагаемой производительности актива.

Пример 2.27. Себестоимость автомобиля составляет 20 000 долл. Ликвидационная стоимость автомобиля — 2000 долл. Организация предполагает, что пробег автомобиля за весь срок его использования

составит 300 000 км. Амортизируемая стоимость на 1 км пробега равна 0,06 долл.

Расчет амортизации методом единиц производства представлен в табл. 2.14.

Таблица 2.14. Расчет амортизации методом единиц производства

Год	Амортизируемая стоимость на 1 км пробега, долл.	Фактический пробег, км	Ежегодная сумма амортизационных отчислений, долл.	Накопленная сумма амортизации, долл.
1-й	0,06	50 000	3000	3000
2-й	0,06	60 000	3600	6600
3-й	0,06	40 000	2400	9000
4-й	0,06	100 000	6000	15 000
5-й	0,06	50 000	3000	18 000

Метод амортизации, применяемый по отношению к активу, должен пересматриваться, по крайней мере, в конце каждого финансового года. Если обнаруживается существенное изменение в ожидаемой схеме потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе, данный метод должен быть скорректирован для отражения этого изменения. Такое изменение будет отражаться как изменение бухгалтерских оценок в соответствии с IAS 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки».

2.9. Обесценение основных средств

Для определения уменьшения стоимости объекта основных средств необходимо руководствоваться IAS 36 «Обесценение активов».

Актив считается обесценившимся, когда его балансовая стоимость превышает его возмещаемую сумму.

IAS 36 требует выявлять признаки возможного обесценения актива на каждую отчетную дату. При обнаружении любого такого признака организация должна оценить возмещаемую сумму актива. Порядок определения возмещаемой суммы актива рассмотрен в п. 2.6 («Возмещаемая сумма»).

Если возмещаемая сумма актива ниже балансовой стоимости актива, признается убыток от обесценения. Убыток определяется по результатам тестирования актива на обесценение.

Пример 2.28. Организация проводит тестирование оборудования на предмет обесценения. Себестоимость оборудования составляет 180 000 долл. Сумма накопленной амортизации — 36 000 долл. Чистая цена продажи оборудования за вычетом ориентировочных расходов, связанных с его выбытием и продажей, определена на основе рыночных цен и равна 104 000 долл. Ценность от использования оборудования составляет 108 023 долл.

Расчет убытка от обесценения оборудования представлен в табл. 2.15.

Таблица 2.15. Расчет убытка от обесценения оборудования

Показатель	Сумма, долл.
Себестоимость	180 000
Сумма накопленной амортизации	36 000
Балансовая стоимость	144 000
Ценность от использования	108 023
Чистая продажная цена	104 000
Возмещаемая сумма	108 023
Убыток от обесценения	35 977 (144 000 - 108 023)

Убыток от обесценения подлежит признанию непосредственно в Отчете о совокупном доходе. Вместе с тем когда организация использует модель переоценки и актив отражается в учете по переоцененной величине, убыток от обесценения учитывается как уменьшение от переоценки. Если убыток от обесценения превышает сумму, отражаемую на счете резерва переоценки данного актива, то сумма превышения должна быть показана в Отчете о совокупном доходе.

Пример 2.29. Себестоимость оборудования составляла 180 000 долл. Сумма накопленной амортизации на день переоценки — 36 000 долл. После переоценки стоимость объекта составила 216 000 долл., накопленная амортизация — 43 200 долл.

На счетах бухгалтерского учета результаты переоценки будут отражены следующим образом:

2. МСФО 16 «Основные средства» (IAS 16)

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Основные средства	Амортизация основных средств	7200
Основные средства	Капитал — прирост от переоценки	28 800

Поданным тестирования на обесценение оборудования убыток от обесценения составил 35 977 долл.

Этот убыток отражается на счетах бухгалтерского учета следующим образом:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Капитал — прирост от переоценки	Основные средства	28 800
Убыток от обесценения	Основные средства	7177 (35 977 - 28 800)

После признания убытка от обесценения амортизационные отчисления по данному активу должны корректироваться в будущих периодах для распределения измененной балансовой стоимости актива за вычетом его ликвидационной стоимости (если таковая имеется) на систематической основе на протяжении оставшегося срока его полезной службы.

Пример 2.30. Себестоимость оборудования сроком полезного использования, равным пяти годам, составляла 180 000 долл. Через год полезного использования оборудования было проведено тестирование на обесценение. Сумма накопленной амортизации на день проведения тестирования составила 36 000 долл., балансовая стоимость — 144 000 долл. Убыток от обесценения был признан равным 35 977 долл. Таким образом, балансовая стоимость оборудования уменьшилась на 35 977 долл., составила 108 023 долл. и распределяется на оставшийся срок полезного использования оборудования — четыре года.

Ежегодная сумма амортизационных отчислений после признания убытка от обесценения равняется 27 006 долл.

Компенсация, предоставляемая третьими сторонами в связи с обесценением активов, в обязательном порядке должна быть включена в состав доходов в Отчете о совокупном доходе при появлении основания для получения такой компенсации. Подобная компенсация может быть получена в форме страхового возмещения, выплат от правительства в связи с национализацией имущества либо вынужденным перемещением объектов основных

J 12. Раскрытие информации об основных средствах в отчетности

средств в другие регионы. Согласно IAS 16 обесценение или утрата объектов основных средств, требования на компенсацию или выплата компенсации третьими сторонами, а также любое приобретение или сооружение замещающих активов являются отдельными экономическими событиями и должны учитываться отдельно.

A10. Последующие затраты

Последующими затратами, связанными с объектами основных средств, могут быть: затраты на ремонт и текущее обслуживание, затраты на замену частей основного средства, затраты на регулярную техническую проверку объектов.

Согласно IAS 16 затраты на ремонт и текущее обслуживание объектов основных средств отражаются как расходы по мере их осуществления. Эти затраты состоят главным образом из затрат на рабочую силу и расходные материалы, а также могут включать в себя затраты на приобретение комплектующих частей.

Затраты на частичную замену основных средств новыми комплектующими увеличивают их балансовую стоимость при условии соблюдения критериев признания. К объектам, требующим регулярной замены частей, относятся, например, печь (требует смены футеровки по прошествии определенного времени работы), самолет (требует замены сидений и бортовой кухни), здание (требует замены внутренних перегородок). При этом балансовая стоимость объектов основных средств уменьшается на стоимость замененных старых частей.

Условием продолжения эксплуатации некоторых объектов основных средств (например, воздушного судна) является регулярное выполнение крупных технических проверок на наличие неисправностей вне зависимости от того, проводится при этом замена частей или нет. Затраты на такие проверки увеличивают балансовую стоимость объекта основных средств при условии соблюдения критериев их признания. Любая оставшаяся в балансовой стоимости сумма затрат на предыдущую проверку подлежит списанию.

Пример 2.31. Организация в 2011 г. провела крупную техническую проверку на наличие неисправностей воздушного судна.

Затраты на эту проверку составили 10 000 долл., что отражено бухгалтерской записью:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Основные средства — регламентные работы	Денежные средства (или другие затраченные активы)	10 000

Следующая проверка проводится через два года. Затраты на проверку — 12 000 долл. За два года сумма накопленной амортизации по затратам на регламентные работы, проведенные в 2011 г., составила 4000 долл.

Затраты на проведение проверки через два года и списание недоначисленной амортизации отражаются бухгалтерскими записями:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Основные средства — регламентные работы	Денежные средства (или другие затраченные активы)	12 000
Расходы на производство	Основные средства — регламентные работы	6000

2.11. Прекращение признания основных средств

При выбытии основных средств прекращается их признание в качестве объектов учета. Признание балансовой стоимости объекта основных средств подлежит прекращению также тогда, когда от его эксплуатации или выбытия не ожидается никаких будущих экономических выгод.

Прибыль или убыток, возникающие в связи с прекращением признания объекта основных средств, должны быть отражены в Отчете о совокупном доходе в случае прекращения признания актива. Прибыль или убыток определяются как разница между чистыми поступлениями от выбытия (если таковые имеются) и балансовой стоимостью данного объекта. IAS 16 запрещает классифицировать прибыль в качестве выручки. Поступления от выбытия и балансовая стоимость объекта основных средств в отличие от выручки от продаж и себестоимости продаж должны быть представлены в Отчете о совокупном доходе не развернуто, а в виде финансового результата (прибыли или убытка).

Пример 2.32. Организация продала объект основных средств за 18 000 долл. Себестоимость объекта составляла 30 000 долл., сумма накопленной амортизации на день продажи — 16 000 долл.

На счетах бухгалтерского учета эта операция будет отражена следующим образом:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Амортизация основных средств	Основные средства	16 000
Денежные средства	Основные средства	14 000
Денежные средства	Прибыль	4000

Выбытие объекта основных средств может осуществляться разными способами (например, путем продажи, заключения договора финансовой аренды или путем дарения). При определении даты выбытия учитываются критерии, установленные IAS 18

«Выручка» для учета выручки от продажи товаров. TAS 17 «Аренда» применяется для учета выбытия в форме продажи с обратной арендой.

Ожидаемый платеж при выбытии объекта основных средств первоначально учитывается по справедливой стоимости. В случае отсрочки оплаты за объект основных средств, полученное встречное удовлетворение первоначально отражается по пене объекта в эквиваленте денежных средств. Разница между номинальной суммой встречного удовлетворения и эквивалентом цены в денежном выражении учитывается в соответствии с IAS 18 «Выручка» как проценты к получению.

Пример 2.33. Организация продает объект основных средств за 19 000 долл., при этом в соответствии с условиями договора 18 000 долл. получает от покупателя сразу, а 1000 долл. — спустя год. Себестоимость объекта составляла 30 000 долл., сумма накопленной амортизации на день продажи — 16 000 долл. На счетах бухгалтерского учета эта операция будет отражена следующим образом:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Амортизация основных средств	Основные средства	16 000
Денежные средства	Основные средства	14 000
Денежные средства	Прибыль	4000
Дебиторская задолженность	Проценты к получению	1000

2.12. Раскрытие информации об основных средствах в отчетности

В соответствии с IAS 16 информация должна раскрываться в финансовой отчетности по видам основных средств. Обязательному раскрытию подлежит информация о способах оценки балансовой стоимости основных средств, используемых методах начисления амортизации, применяемых сроках полезной службы или нормах амортизации, балансовой стоимости и накопленной амортизации на начало и конец периода.

Выверка балансовой стоимости на начало и конец периода должна отражать:

- поступления;
 - активы, классифицированные как предназначенные для продажи или включенные в группу выбытия, классифицированную как предназначенная для продажи в соответствии с IFRS 5, и другие выбытия;
 - приобретения через объединения предприятий;
 - увеличения или уменьшения стоимости, возникающие в результате переоценок и убытков от обесценения, признанных или реверсированных непосредственно на счете капитала согласно IAS 36;
 - убытки от обесценения, признанные в прибыли или убытке в соответствии с IAS 36;
 - убытки от обесценения, реверсированные в прибыли или убытке в соответствии с IAS 36;
 - амортизацию;
 - чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете показателей финансовой отчетности из функциональной валюты в валюту отчетности, в том числе при пересчете финансовой отчетности о зарубежной деятельности в валюту отчетности отчитывающейся организации;
 - прочие изменения.
- Финансовая отчетность также в обязательном порядке должна раскрывать:
- ограничения прав собственности и стоимость основных средств, переданных в залог в качестве обеспечения обязательств;
 - сумму затрат, признанных в балансовой стоимости объекта основных средств в ходе его сооружения;

- сумму договорных обязательств по приобретению основных средств;

• величину компенсации, предоставленной третьими сторонами в связи с обесценением, утратой или передачей объектов основных средств и включенной в прибыль или убыток, если она не раскрывается непосредственно в Отчете о совокупном доходе.

Выбор метода амортизации и оценка срока полезной службы активов служат предметом профессионального суждения. В связи с этим раскрытие принятых методов и расчетных сроков полезной службы или норм амортизации позволяет пользователям финансовой отчетности анализировать политику, выбранную руководством, и дает возможность проводить сравнение с другими организациями. По тем же причинам необходимо раскрывать сумму амортизационных отчислений за период (независимо от того, приписана она в прибыли или убытке либо в составе первоначальной стоимости других активов) и сумму накопленной амортизации по состоянию на конец периода.

Организация раскрывает характер изменения бухгалтерской оценки, которое влечет за собой определенные последствия в текущем периоде и, предположительно, будет оказывать воздействие и в последующих периодах в соответствии с IAS 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки». Применительно к основным средствам необходимость такого раскрытия может возникать в связи с изменениями в оценках в отношении:

- ликвидационной стоимости;
- предполагаемых затрат на демонтаж, удаление или восстановление объектов основных средств;
- сроков полезной службы;
- метода начисления амортизации.

В том случае, когда организация проводила переоценку основных средств, должна раскрываться следующая информация:

- дата, по состоянию на которую выполнялась переоценка;
- участие независимого оценщика;
- методы и значительные допущения, применявшиеся при расчете значений справедливой стоимости объектов;
- степень, в которой значения справедливой стоимости объектов основных средств определялись на основе действующих цен активного рынка или недавних рыночных сделок между независи-

мыми сторонами либо были получены с использованием новых методик оценки;

- применительно к каждому переоцененному классу основных средств балансовая стоимость, которая подлежала бы признанию, если бы активы отражались в учете по себестоимости;
- прирост от переоценки, указывающий на изменения за период и любые ограничения на распределение остатка между акционерами.

Для пользователей финансовой отчетности может быть уместна также следующая информация, которая может быть раскрыта в примечаниях к финансовой отчетности:

- балансовая стоимость временно неиспользуемых основных средств;
- балансовая стоимость полностью амортизированных, но еще используемых основных средств;
- балансовая стоимость основных средств, активное использование которых прекращено и которые не классифицированы в соответствии с IFRS 5 как предназначенные для продажи;
- при применении модели учета по себестоимости — справедливая стоимость основных средств, если она существенно отличается от балансовой стоимости.

Пример раскрытия информации об основных средствах. Движение основных средств за год, окончившийся 31 декабря 2011 г., представлено в табл. 2.16.

Таблица 2.16. Движение основных средств за год, окончившийся 31 декабря 2011 г. (тыс. долл.)

Показатель	Земля и здание	Машины и оборудование	Незавершенное строительство	Итого
Себестоимость на 01.01.2011	900	1613	91	2604
Накопленная амортизация на 01.01.2011	(80)	(458)		(538)
Остаточная стоимость на 01.01.2011	820	1155	91	2066
Переоценка	600			600
Элиминирование амортизации по результатам переоценки	(80)			

Окончание табл. 2.16

Показатель	Земля и здание	Машины и оборудование	Незавершенное строительство	Итого
Поступление		154	53	207
Перевод объектов незавершенного строительства в основные средства	100		(100)	
Активы, классифицированные как предназначенные для продажи		(54)		
Амортизация, начисленная за период	(17)	(298)		(315)
Выбытие: себестоимость		(277)		
Выбытие: накопленная амортизация		(195)		
Себестоимость (переоцененная стоимость) на 31.12.2011	1600	1436	44	3080
Накопленная амортизация на 31.12.2011	(17)	(561)		(578)
Остаточная стоимость на 31.12.2011	1583	875	44	2502

Пояснения к данным о движении основных средств. Объекты основных средств отражаются по себестоимости за вычетом накопленной амортизации. Объекты незавершенного строительства отражены по себестоимости. В течение 2011 г. затраты на строительство зданий составили 53 тыс. долл. В себестоимость объекта незавершенного строительства включены расходы по займам в сумме 3 тыс. долл. В 2011 г. завершено строительство нового здания стоимостью 100 тыс. долл.

Приобретено новое оборудование на сумму 154 тыс. долл. 1>ью продано оборудование себестоимостью 277 тыс. долл. с суммой амортизации 195 тыс. долл. За отчетный период было классифицировано оборудование как предназначенное для продажи на сумму 54 тыс. долл.

Проведена переоценка земли и зданий сертифицированными оценщиками 31 декабря 2011 г. Переоценка проводилась по спра-

ведливой стоимости объектов основных средств, которая определялась на основе действующих цен активного рынка. Переоцененная стоимость земли и зданий составила 1500 тыс. долл., в том числе переоцененная стоимость земли — 900 тыс. долл., переоцененная стоимость зданий — 600 тыс. долл. В отчетности переоценка отражена путем элиминирования накопленной амортизации.

Амортизация основных средств рассчитывается линейным методом от стоимости каждого объекта основных средств (за минусом его ликвидационной стоимости) в течение следующих предполагаемых сроков полезного использования:

Наименование	Количество лет
Здания	50
Машины и оборудование	5

Оценка срока полезного использования объектов основных средств является предметом профессионального суждения, основанного на опыте эксплуатации подобных объектов основных средств. Затраты на реконструкцию и модернизацию объектов капитализируются, при этом заменяемые активы подлежат списанию. Расходы на ремонт относятся на затраты в периоде, в котором они были осуществлены. Прибыли и убытки, возникающие вследствие выбытия основных средств (по причине списания или иного выбытия), включаются в прибыль (убыток) за период в Отчете о совокупном доходе.

Контрольные вопросы

1. При выполнении каких условий подлежит признанию в качестве актива себестоимость объекта основных средств?
2. Как определяется единица признания объекта основных средств?
3. Какие затраты включаются в себестоимость приобретенного объекта основных средств?
4. Какие затраты не включаются в себестоимость приобретенного объекта основных средств?
5. Когда прекращается признание затрат в себестоимости приобретенного объекта основных средств?
6. Как определяется себестоимость актива, созданного организацией своими силами?

псты

7. Как определяется себестоимость объекта основных средств, полученного в обмен на неденежный актив?
- к Как учитываются объекты основных средств после первоначального признания?
- »). Насколько часто могут проводиться переоценки объектов основных средств?
10. Как учитывается накопленная на дату переоценки амортизация после переоценки объекта основных средств?
11. Может ли быть проведена переоценка отдельного объекта основных средств?
12. Может ли каждый компонент объекта основных средств амортизироваться в отдельности?
13. Как определяется амортизируемая стоимость объекта основных средств?
14. Когда начинается начисление амортизации объектов основных средств?
15. Когда прекращается начисление амортизации объектов основных средств?
16. Как определяется срок полезной службы объектов основных средств?
17. Каким образом определяется возмещаемая сумма объектов основных средств?
18. При каких условиях прекращается признание балансовой стоимости объектов основных средств?

1. Основные средства — это материальные активы, которые:
 - а) предназначены для продажи в ходе нормальной деятельности;
 - б) используются организацией для производства или поставки товаров и услуг, сдачи в аренду другим организациям или административных целей; предполагается, что они будут использоваться в течение более чем одного периода;
 - в) предназначены для использования организацией в целях производства или поставки товаров и услуг, сдачи в аренду другим организациям или в административных целях; предполагается, что они будут использоваться в течение более чем одного периода.

2. Организация приобрела земельный участок на сумму 50 000 долл. Комиссионные агенту по недвижимости — 4000 долл. Расходы по сносу старого здания, находившегося на участке, для того чтобы на земельном участке было начато строительство нового здания, состави-

ли 3000 долл. Себестоимость приобретенного земельного участка равна:

- а) 50 000 долл.;
- б) 54 000 долл.;
- в) 57 000 долл.

3. Доход от использования строительной площадки в качестве автостоянки до начала строительства:

- а) включается в себестоимость объекта строительства;
- б) признается в Отчете о прибылях и убытках;
- в) не учитывается.

4. При переоценке объектов основных средств до амортизированной восстановительной стоимости путем индексирования накопленная на дату переоценки амортизация:

- а) элиминируется против балансовой стоимости объекта;
- б) переоценивается пропорционально изменению валовой балансовой стоимости;
- в) остается без изменения.

5. При реализации объекта основных средств, по которому была проведена переоценка, положительный результат переоценки списывается:

- а) на счет нераспределенной прибыли;
- б) на счет «Результат переоценки»;
- в) на счет основных средств.

6. Себестоимость объекта основных средств составляет 10 000 долл. Сумма накопленной амортизации на день переоценки — 6000 долл. После переоценки стоимость объекта составила 20 000 долл. По кредиту счета «Капитал — резерв переоценки» будет отражено:

- а) 4000 долл.;
- б) 6000 долл.;
- в) 10 000 долл.

7. Себестоимость объекта основных средств составляет 10 000 долл. После первой переоценки стоимость объекта — 6000 долл. При последующей переоценке стоимость объекта составляет 11 000 долл. По кредиту счета «Капитал — резерв переоценки» будет отражено:

- а) 4000 долл.;
- б) 1000 долл.;
- в) 5000 долл.

8. Себестоимость объекта основных средств составляет 15 000 долл., ликвидационная стоимость — 3000 долл. Срок полезного использования равен пяти годам. Годовая сумма амортизации при начислении линейным методом составит:

- а) 2400 долл.;
- б) 3000 долл.;
- в) 3600 долл.

9. Себестоимость объекта основных средств со сроком полезной 1 чужбы пять лет составляет 12 000 долл., а его ликвидационная стоимость равна 3000 долл. Через год использования объекта пересмотрены его ликвидационная стоимость (она составила 1000 долл.) и срок полезной службы (был признан равным четырем годам). После изменения ликвидационной стоимости и срока полезного использования объекта годовая сумма амортизации при начислении линейным методом составит:

- а) 3000 долл.;
- б) 2300 долл.;
- в) 2250 долл.

10. В результате простоя объекта основных средств при начислении амортизации линейным методом:

- а) приостанавливается начисление амортизации;
- б) увеличивается срок полезного использования объекта;
- в) начисление амортизации не прекращается.

11. В результате простоя объекта основных средств при начислении амортизации методом единиц производства:

- а) приостанавливается начисление амортизации;
- б) увеличивается срок полезного использования объекта;
- в) начисление амортизации не прекращается.

12. Организация приобрела земельный участок и здание. Стоимость земельного участка составляет 100 000 долл., стоимость стоящего на нем здания — 30 000 долл. Срок полезного использования здания равен 20 годам. В последующем проведена переоценка земельного участка. Его переоцененная стоимость составила 150 000 долл. Годовая сумма амортизационных отчислений после переоценки равна:

- а) 9000 долл.;
- б) 1500 долл.;
- в) 7500 долл.

13. Приобретен земельный участок, отведенный под мусорную свалку, стоимостью 30 000 долл. Срок полезного использования этого

земельного участка составляет 20 лет. Годовая сумма амортизационных отчислений равна:

- а) 0 долл.;
- б) 1500 долл.;
- в) 3000 долл.

14. Приобретен земельный участок для строительства гаража стоимостью 30 000 долл., в том числе расходы по сносу старых построек на земельном участке составили 5000 долл. Предполагаемый срок полезного использования гаража — 10 лет. Годовая сумма амортизационных отчислений равна:

- а) 0 долл.;
- б) 500 долл.;
- в) 3000 долл.

15. Себестоимость производственного оборудования составляет 15 000 долл., ликвидационная стоимость — 1500 долл. Предполагаемый срок полезного использования оборудования — пять лет. При использовании метода уменьшаемого остатка с применением двойной нормы амортизации сумма амортизации во втором году использования оборудования составит:

- а) 3600 долл.;
- б) 3840 долл.;
- в) 3240 долл.

Задания

Задание 1. Объясните, как учитываются крупные запасные части и резервное оборудование в соответствии с МСФО 16.

Задание 2. Объясните, почему земельные участки и здания на них должны быть отражены в учете как отдельные объекты, если даже они приобретаются вместе.

Задание 3. Объясните, почему объекты основных средств, приобретаемые для защиты окружающей среды, могут быть признаны в качестве активов.

Задание 4. Объясните, в каких случаях земельные участки амортизируются.

Задание 5. Объясните, почему переоценка объектов основных средств, принадлежащих к одному классу, проводится одновременно.

Задание 6. Объясните, как определяется единица учета основных средств в соответствии с МСФО 16.

Задание 7. Приведите выдержки из Отчета о совокупном доходе и Отчета о финансовом положении компании Д по итогам 2011 г. и покажите соответствующие проводки за 2011 г., если переоценка учитывалась методом индексирования.

Исходные данные. У компании Д имеется объект основных средств. Его себестоимость составляет 17 000 долл. Данный объект амортизируется линейным методом, срок его службы — 10 лет. Объект был купит 1 января 2007 г. Ликвидационная стоимость объекта составляет 2000 долл. Компания провела 31 декабря 2011 г. переоценку данного объекта, согласно которой его справедливая (балансовая) стоимость на эту дату равнялась 14 300 долл.

Задание 8. Определите себестоимость и амортизируемую стоимость производственного оборудования, а также ежегодную сумму амортизационных отчислений.

Исходные данные. Компания А 1 января 2011 г. приобрела производственное оборудование на сумму 250 000 долл. Были осуществлены следующие дополнительные затраты: доставка — 18 000 долл.; установка — 24 500 долл.; общие административные расходы, не связанные с приведением оборудования в рабочее состояние — 3000 долл. Период установки и монтажа занял три месяца, а дополнительные 21 000 долл. были израсходованы на работы по вводу в эксплуатацию данного оборудования.

Ежемесячные управленческие отчеты показывали, что за первые пять месяцев эксплуатации оборудования компания А понесла убыток в 15 000 долл. в связи с тем, что оборудование не использовалось на полную мощность. В последующие месяцы ситуация изменилась к лучшему.

Расчетный срок полезной службы оборудования составляет 14 лет, а его ликвидационная стоимость — 18 000 долл. Расчетная стоимость демонтажа оборудования равна 12 500 долл.

Задание 9. Определите сумму ежегодной амортизации объекта основных средств.

Исходные данные. Компания приобрела земельный участок для строительства офиса стоимостью 100 000 долл. Комиссионное вознаграждение агенту по недвижимости составило 1500 долл. Расходы по сносу старых построек на земельном участке составили 20 000 долл. Предполагается, что срок полезного использования здания офиса, построенного на земельном участке, будет составлять 15 лет.

Задание 10. Объясните, почему необходимы раскрытие в отчетности используемого метода начисления амортизации основных средств и оценка срока их полезной службы.

Задание 11. Оцените правильность отражения операции в финансовой отчетности компании И за год, закончившийся 30 сентября 2011 г.

Исходные данные. Компания И 1 октября 2010 г. приобрела самолет для использования руководящим составом при деловых визитах. Стоимость приобретения составила 15 млн долл. плюс возмещаемые налоги на сумму 1,5 млн долл. Предполагаемый срок полезной службы самолета — 15 лет. Компания включила 16,5 млн долл. (15 + 1,5) в состав основных средств и отразила амортизацию на сумму 1,1 млн долл. (16,5 млн долл. $\times$ $\frac{1}{15}$)^в Отчете о совокупном доходе.

Задание 12. Рассчитайте возмещаемую сумму объекта и убыток от его обесценения.

Исходные данные. У компании имеется объект основных средств балансовой стоимостью 1450 долл. Компания зафиксировала 31 декабря 2011 г. признаки обесценения данного объекта и провела оценку возмещаемой суммы. По оценке компании, справедливая стоимость данного объекта составляет 1550 долл., при этом стоимость демонтажа оборудования равна 105 долл. Данный объект может прослужить еще три года, ежегодные затраты на его обслуживание составят 200 долл., а доходы от его использования — 800 долл. Ставка дисконтирования равна 15%.

Задание 13. Определите первоначальную стоимость объекта основных средств, ежегодную сумму амортизации и покажите, как этот объект и возникшие обязательства будут отражены в Отчете о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 2011 г. Приведите выдержки из Отчета о совокупном доходе.

Исходные данные. Организация осуществляет эксплуатацию морских нефтяных месторождений. Лицензионными соглашениями предусмотрены демонтаж буровой установки по окончании добычи нефти и восстановление морского дна. В конце 2010 г. на месторождении введена в эксплуатацию буровая установка. Прямые затраты на приобретение буровой установки составили 10 000 долл., расходы на транспортировку и монтаж — 1000 долл., срок полезного использования — пять лет. Оценочная сумма расходов по выводу из эксплуатации установки и восстановлению морского дна после прекращения работ составила 1200 долл. Ставка дисконтирования на дату признания объекта — 7%.

Задание 14. Приведите выдержки из Отчета о совокупном доходе и Отчета о финансовом положении компании Д по итогам 2011 г. и по-

кижите соответствующие проводки за 2011 г., если переоценка учитывалась методом списания амортизации.

Исходные данные. У компании Д имеется основное средство. Его полная первоначальная стоимость составляет 11 000 долл., накопленная амортизация на 1 января 2011 г. — 4500 долл. Данный объект амортизируется линейным методом, срок его службы составляет 6 лет. Ликвидационная стоимость объекта составляет 2000 долл. Компания 11 декабря 2011 г. провела переоценку данного объекта, согласно которой его справедливая стоимость на эту дату составила 9100 долл.

Задание 15. Покажите, как в Отчете о финансовом положении будет отражено оборудование на 31 декабря 2011 г. при двух вариантах учета государственной субсидии.

Исходные данные. Компания получила государственную субсидию 15 000 долл. на приобретение оборудования. Оборудование приобретено на сумму 36 000 долл. в конце 2009 г. Срок полезного использования оборудования — четыре года. По оборудованию начисляется амортизация методом уменьшаемого остатка.

Задание 16. Подготовьте примечание к финансовой отчетности в отношении объектов основных средств в соответствии с требованиями МСФО 16 за год, окончившийся 31 декабря 2011 г.

Исходные данные. Компания «А» по состоянию на 31 декабря 2010 г. располагала следующими основными средствами:

Основные средства	Первоначальная стоимость, долл.	Амортизация, тыс. долл.	Остаточная стоимость, долл.
Земля	500 000		500 000
Здания	400 000	80 000	320 000

В течение 2011 г. завершено строительство нового здания стоимостью 100 000 долл. Сертифицированный оценщик 31 декабря 2011 г. определил новую стоимость земли и зданий — 1 500 000 долл., и том числе стоимость земли — 900 000 долл. Переоценка проводилась по справедливой стоимости. Срок полезной службы зданий не изменился. Здания были куплены десятью годами ранее переоценки. Амортизация по зданиям начисляется по 2% в год линейным методом.

Задание 17. Покажите, как в Отчете о финансовом положении будет отражена стоимость автомобиля, приобретенного за счет государственной субсидии, на 31 декабря 2011 г.:

2. МСФО 16 «Основные средства» (IAS 16)

а) путем отражения субсидии в качестве доходов будущих периодов;

б) путем вычитания из балансовой стоимости автомобиля.

Исходные данные. Компания получила государственную субсидию 20 000 долл. на приобретение автомобиля. Автомобиль приобретен на сумму 30 000 долл. в конце 2010 г. По автомобилю начисляется амортизация методом единиц производства. Компания предполагает, что пробег автомобиля за весь срок его использования составит 300 000 км. Фактический пробег в 2010 г. составил 50 000 км.

Задание 18. Подготовьте примечание к финансовой отчетности в отношении объектов основных средств в соответствии с требованиями МСФО 16 за год, окончившийся 31 декабря 2011 г. Рассчитайте сумму амортизации по вышедшему оборудованию и сумму амортизации за отчетный год.

Исходные данные. Компания А по состоянию на 31 декабря 2010 г. имела оборудование первоначальной стоимостью 100 000 долл. Сумма накопленной амортизации составляла 40 000 долл. В течение 2011 г. было приобретено новое оборудование, за которое было уплачено поставщику 90 000 долл. Затраты на доставку оборудования составили 5000 долл., затраты на установку оборудования — 3000 долл., затраты на консультирование по настройке оборудования, проведенное поставщиком, — 2000 долл. В течение 2011 г. было продано оборудование первоначальной стоимостью 85 000 долл. за 65 000 долл. Прибыль от его выбытия составила 10 000 долл. Амортизация по оборудованию начисляется методом уменьшаемого остатка по ставке 30% в год.

ГЛАВА

3

МСФО 17 «Аренда» (IAS 17)

3.1. Порядок применения IAS 17 / 3.2. Цель применения IAS 17 / 3.3. Сфера применения IAS 17 / 3.4. Определение аренды / 3.5. Классификация аренды / 3.6. Аренда земельных участков и зданий / 3.7. Финансовая аренда в финансовой отчетности арендаторов / 3.8. Операционная аренда в финансовой отчетности арендаторов 3.9. Финансовая аренда в финансовой отчетности арендодателей / 3.10. Финансовая аренда у арендодателя-производителя или арендодателя-дилера / 3.11. Операционная аренда в финансовой отчетности арендодателей / 3.12. Операции продажи с обратной арендой

3.1. Порядок применения IAS 17

Международный стандарт (IAS) 17 «Аренда» применяется в редакции 2003 г. Пересмотренная редакция стандарта заменяет собой IAS 17 «Аренда» 1997 г. и подлежит применению в отношении годовых периодов, начавшихся с 1 января 2005 г. или после этой даты. Досрочное применение стандарта приветствуется.

3.2. Цель применения IAS 17

Цель стандарта состоит в определении соответствующей учетной политики и правил раскрытия информации для применения арендаторами и арендодателями в отношении договоров аренды.

3.3. Сфера применения IAS 17

IAS 17 применяется для учета всех видов аренды, за исключением:

- аренды, связанной с разведкой или использованием полезных ископаемых, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых ресурсов;
- лицензионных соглашений в отношении таких объектов, как кинофильмы, видеозаписи, пьесы, рукописи, патенты и авторские права.

Кроме того, методы оценки активов, приведенные в IAS 17, не применяются в отношении:

- объектов недвижимости, находящихся в распоряжении арендаторов и отражаемых в учете как инвестиционная недвижимость в соответствии с IAS 40 «Инвестиционная недвижимость»;
- инвестиционной недвижимости, предоставляемой арендодателями по договорам операционной аренды и учитываемой в соответствии с IAS 40;
- биологических активов, находящихся в распоряжении арендаторов по договору финансовой аренды и учитываемых в соответствии с IAS 41 «Сельское хозяйство»;
- биологических активов, предоставляемых арендодателями по договорам операционной аренды и учитываемых в соответствии с IAS 41.

IAS 17 применяется к договорам, которые предусматривают передачу права на использование активов, даже если эти договоры предоставляют арендодателю возможность оказывать услуги, связанные с эксплуатацией и обслуживанием указанных активов.

Пример 3.1. Организация «Альфа» предоставляет в аренду станок организации «Сигма». По условию договора аренды услуги, связанные с эксплуатацией и обслуживанием станка, оказывает организация «Альфа». Такой договор относится к сфере применения IAS 17.

IAS 17 не применяется к договорам на оказание услуг по обслуживанию, которые не предусматривают передачу права на использование актива от одной стороны другой стороне.

3.4. Определение аренды

В IAS 17 приводится следующее определение: «аренда — это договор, по которому арендодатель передает арендатору в обмен на арендную плату или серию платежей право на использование актива в течение согласованного срока». Таким образом, квалификационным признаком аренды является соглашение, заключенное между арендодателем и арендатором о передаче права пользования активом. В основе этого договора лежит соблюдение принципов платности и срочности. IAS 17 вводит понятие неаннулируемой аренды.

Неаннулируемая аренда — это договор аренды, который может быть аннулирован только в следующих случаях: при наступлении

3.4. Определение аренды

маловероятного условного события; с разрешения арендодателя; при заключении арендатором нового договора об аренде того же или эквивалентного актива с тем же самым арендодателем; в случае уплаты арендатором дополнительной суммы такого крупного размера, что вероятность того, что аренда когда-либо будет расторгнута, ничтожно мала.

Началом срока аренды считается дата, с которой арендатор получает возможность осуществлять свое право на использование арендуемого актива, т.е. дата первоначального признания аренды (признания соответствующих активов, обязательств, доходов или расходов, возникающих в связи с арендой).

Пример 3.2. Арендатор стал эксплуатировать оборудование и нести расходы по его содержанию с 10 февраля 2011 г., а договор аренды с арендодателем был заключен 10 марта 2011 г.

В данном случае началом срока аренды является дата фактического использования оборудования — 10 февраля 2011 г.

Срок аренды — период, на который арендатор в соответствии с договором арендует актив (этот период не подлежит сокращению), а также любые иные дополнительные периоды, на которые арендатор вправе продлить аренду актива с дополнительной оплатой или без нее. При этом на начало срока аренды должна быть обоснованная уверенность в том, что арендатор реализует право продления аренды.

С определением аренды связано установление общей суммы, выплачиваемой по договору аренды, а точнее, минимальных арендных платежей.

Минимальные арендные платежи — это платежи на протяжении срока аренды, которые обязан внести арендатор (за исключением оплаты услуг и налогов, выплачиваемых арендодателем на условиях возмещения), наряду со следующими суммами:

- для арендатора: любыми суммами, гарантированными арендатором или стороной, связанной с арендатором;
- для арендодателя: любой ликвидационной стоимостью, гарантированной арендодателю арендатором, или стороной, связанной с арендатором, или третьей стороной, не связанной с арендатором, в финансовом отношении способной выполнить обязанности по гарантии.

Пример 3.3. Организация «Альфа» владеет помещением, которое будет сдаваться в аренду организации «Сигма» по договору аренды

сроком на пять лет. Условиями договора установлено, что арендная плата осуществляется в конце каждого года на сумму 10 000 долл. В арендную плату включаются расходы за отопление и освещение помещения, возмещаемые арендодателем на сумму 2000 долл. в год. По окончании срока аренды арендатор гарантирует выкуп помещения по стоимости 1000 долл.

Для арендатора и арендодателя минимальные арендные платежи будут составлять 8000 долл. в год (10 000 - 2000), а также 1000 долл. — гарантированная сумма выкупа.

Если арендатор имеет право приобрести актив по цене, которая, как ожидается, будет значительно ниже справедливой стоимости на дату реализации этого права, то минимальные арендные платежи состоят из минимальных платежей, подлежащих выплате на протяжении срока аренды до предполагаемой даты реализации права на покупку, и платежа, необходимого для его реализации.

Пример 3.4. Арендатор может приобрести оборудование по цене, равной 1000 долл., что ниже справедливой стоимости оборудования. В данном случае минимальные арендные платежи состоят из собственно арендных платежей и стоимости приобретения оборудования по цене 1000 долл.

3.5. Классификация аренды

Основным вопросом при учете договоров аренды является их классификация. От правильного решения этого вопроса зависит способ отражения арендуемых объектов и обязательств, связанных с арендой, в финансовой отчетности. В соответствии с IAS 17 аренда подразделяется на финансовую и операционную. При этом классификация аренды основана на том, в какой степени риски и выгоды, связанные с владением арендуемым активом, ложатся на арендодателя и арендатора (рис. 3.1).

Если основные экономические выгоды и риски, связанные с арендой, переходят к арендатору, аренда признается финансовой. В противном случае аренда классифицируется как операционная. Риски от владения активом возникают при простое или технологическом устаревании актива, а также при колебаниях прибыли из-за меняющихся экономических условий. Выгоды от владения активами связаны с получением ожидаемой прибыли в процессе использования активов в течение срока их экономической службы,

3.5. Классификация аренды



Рис. 3.1. Классификация аренды

повышения стоимости активов или их реализации по ликвидационной стоимости.

Классификация аренды зависит от содержания сделки, а не от формы договора. В § 10 IAS 17 определен ряд критериев, в соответствии с которыми аренда рассматривается в качестве финансовой (табл. 3.1).

Таблица 3.1. Критерии отнесения аренды к финансовой

Критерий	Пример
К концу срока аренды право владения активом переходит к арендатору	Арендован станок сроком на пять лет на условиях ежемесячных авансовых арендных платежей в размере 250 долл. Согласно условиям договора по окончании срока действия договора станок переходит в собственность арендатора
Арендатор имеет право на покупку арендованного актива по цене, которая значительно ниже справедливой стоимости на дату реализации этого права, а в начале срока аренды существует обоснованная уверенность в том, что это право будет реализовано	Арендован станок сроком на пять лет. Согласно условиям договора арендатор выкупает станок в конце срока аренды за 3000 долл. В начале срока аренды существует уверенность в том, что станок будет выкуплен. Справедливая стоимость станка с пятилетним сроком эксплуатации составляет 8000 долл.
Срок аренды составляет значительную часть срока службы актива, даже если право собственности не передается	Арендован станок сроком на пять лет. Срок полезной службы станка составляет шесть лет. Согласно условиям договора по окончании срока действия договора станок не переходит в собственность арендатора

Окончание табл. 3.1

Критерий	Пример
На момент заключения договора аренды дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей составляет, по крайней мере, существенную долю всей справедливой стоимости арендуемого актива	Арендован станок сроком на пять лет. Дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей составляет 45 000 долл. Справедливая стоимость арендуемого станка составляет 50 000 долл.
Арендованные активы имеют такой специализированный характер, что только арендатор может пользоваться ими без существенных модификаций	Арендован станок сроком на пять лет, который может быть использован только в специализированном производстве химико-технологических систем

Таким образом, переход права собственности к арендатору по окончании срока действия аренды не является однозначным критерием отнесения аренды к финансовой. Аренда может классифицироваться как финансовая и при отсутствии такого права.

Следует отметить, что в отличие от национальных стандартов бухгалтерского учета в IAS 17 не приводятся никакие количественные критерии отнесения аренды к финансовой. Так, Общепринятыми принципами бухгалтерского учета США устанавливается, что для отнесения аренды к финансовой необходимо, чтобы срок аренды составлял более 75% срока службы актива, а дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей на момент заключения договора аренды составляла более 90% справедливой стоимости арендуемого актива. При классификации аренды в соответствии с IAS 17 опираются в первую очередь на профессиональное суждение бухгалтера.

Приведенные критерии в целом одинаковы как для арендатора, так и арендодателя и служат основой для установления единого порядка отражения в учете арендных операций. Кроме того, согласно IAS 17 предполагается выполнение дополнительных условий для классификации финансовой аренды, которые необходимы прежде всего для арендатора (табл. 3.2).

Критерии классификации аренды в соответствии с IAS 17 приведены на рис. 3.2.

Таким образом, основной признак классификации аренды — перенос рисков и выгод, связанных с владением активом. Если становится ясно, что аренда не влечет за собой существенного пе-

3.6. Аренда земельных участков и зданий

реноса всех рисков и выгод, сопутствующих владению, она квалифицируется как операционная аренда.

Таблица 3.2. **Дополнительные условия отнесения аренды к финансовой**

Условие	Пример
В случае аннулирования аренды арендатором связанные с этим убытки арендодателя ложатся на арендатора	Арендован станок сроком на пять лет. Согласно условиям договора в случае аварии станка и аннулирования договора арендатор уплачивает арендодателю всю сумму оставшихся арендных платежей, предусмотренных договором
Прибыли или убытки от колебаний справедливой стоимости ликвидационной суммы причитаются арендатору (например, в форме скидки с арендной платы, равной большей части выручки от продаж в конце срока аренды)	Арендован станок сроком на пять лет. Согласно условиям договора арендатор выкупает станок в конце срока аренды за 3000 долл., несмотря на то, что справедливая стоимость станка с пятилетним сроком эксплуатации колеблется от 1000 долл. до 8000 долл.
Арендатор имеет возможность продлить аренду на второй период с арендной платой значительно ниже рыночного уровня	Арендован станок сроком на пять лет по ставке арендной платы, равной 15%. По истечении пятилетнего срока арендатор имеет возможность продлить аренду станка по ставке арендной платы 1%, что значительно ниже рыночного уровня процентной ставки

Классификация аренды проводится при заключении договора аренды. Если арендатор и арендодатель соглашаются изменить условия аренды так, что это изменит классификацию аренды, то пересмотренный договор рассматривается как новый договор на протяжении его срока действия. Однако изменения в оценках срока полезной службы или ликвидационной стоимости арендованного актива или изменение обстоятельств (например, невыполнение условий арендатором) не приводят к пересмотру классификации аренды для целей учета.

3.6. Аренда земельных участков и зданий

Аренда земельных участков и зданий классифицируется как операционная или финансовая таким же образом, как и аренда других активов. Однако земля обычно имеет неопределенный срок полезной службы. В связи с этим если в конце срока аренды не предпо-



Рис. 3.2. Критерии отнесения аренды к операционной или финансовой

лагается передача права собственности на землю арендатору, то он обычно не принимает на себя существенной доли всех рисков и выгод, связанных с владением землей. В этом случае аренда земли классифицируется как операционная. Платежи, связанные с получением права операционной аренды, представляют собой авансовые арендные платежи, которые амортизируются в течение срока аренды в соответствии с графиком поступления предоставленных выгод.

Пример 3.5. Организация берет в аренду земельный участок сроком на один год. Единовременный платеж за право аренды составил 24 000 долл. Эта сумма отражается как авансовый платеж, который подлежит ежемесячному списанию в сумме 2000 долл. на расходы по аренде:

3.6. Аренда земельных участков и зданий

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Авансы выданные	Денежные средства	24 000
Расходы по аренде	Авансы выданные	2000

Для целей классификации аренды земельные участки и здания рассматриваются в отдельности как элементы аренды. Если ожидается, что право собственности на оба эти элемента перейдет к арендатору по истечении срока аренды, то и земля, и здания классифицируются как объекты финансовой аренды.

В целях классификации и учета аренды земельных участков и зданий минимальные арендные платежи (включая единовременные платежи в начале срока аренды) распределяются по элементам «земля» и «здания» пропорционально относительным значениям справедливой стоимости арендных плат, заключенных в элементе аренды земли и в элементе аренды зданий.

Пример 3.6. Стоимость аренды земельного участка и здания составляет 50 000 долл. Справедливая стоимость земли равна 300 000 долл., справедливая стоимость здания — 60 000 долл. Доля стоимости земли составляет 83% в общей стоимости арендуемых объектов ($300\,000 : 360\,000 \times 100\%$).

На элемент «земля» приходится 41 500 долл. стоимости аренды ($50\,000 \times 0,83$).

Если арендные платежи не могут быть надежно распределены между элементами «здание» и «земля», то вся аренда классифицируется как финансовая. Если очевидно, что оба эти элемента представляют собой операционную аренду, вся аренда классифицируется как операционная.

Если стоимость аренды земельного участка является несущественной в общей сумме аренды, то земля и здание могут учитываться как единое целое, и аренда классифицируется как финансовая или операционная. При этом срок экономической службы зданий приравнивается к сроку экономической службы всего арендуемого актива (как самого здания, так и земли).

Пример 3.7. Стоимость аренды земельного участка и здания составляет 50 000 долл. Доля стоимости земли — 3% в общей стоимости арендуемых объектов.

В этом случае вся стоимость аренды приходится на элемент «здание».

Не требуется отдельная оценка элемента аренды «земля» и элемента аренды «здание» в том случае, когда в учете арендатора и земля, и здание классифицируются как инвестиционная недвижимость в соответствии с IAS 40, к которой применяется модель учета по справедливой стоимости.

В соответствии с IAS 40 арендатор может классифицировать объект, арендуемый на условиях операционной аренды, как инвестиционную недвижимость. Указанный объект учитывается таким образом, как если бы это была финансовая аренда, а для признания актива используется модель учета по справедливой стоимости. Арендатор должен продолжать учитывать такую аренду как финансовую, даже если арендованный актив прекращает быть инвестиционной недвижимостью.

Пример 3.8. Организация-арендатор берет в операционную аренду здание и передает его в субаренду третьей стороне.

В этом случае арендатор должен учитывать здание как инвестиционную недвижимость по правилам учета финансовой аренды и использовать модель учета по справедливой стоимости.

3.7. Финансовая аренда в финансовой отчетности арендаторов

Первоначальное признание

IAS 17 предусматривает отражение арендуемого объекта в Отчете о финансовом положении арендатора. Обоснованием этого является тот факт, что арендатор приобретает экономические выгоды от использования арендованного актива на протяжении большей части срока его экономической службы. Кроме того, финансовая аренда в бухгалтерском балансе арендатора должна быть отражена и в качестве обязательства по выплате будущих арендных платежей. Такой порядок учета финансовой аренды основан на принципе приоритета экономического содержания по сравнению с ее юридической формой.

В том случае, если финансовая аренда не отражена в отчете арендатора, экономические ресурсы и уровень обязательств организации-арендатора оказываются заниженными, тем самым нарушаются финансовые соотношения. Поскольку подход к отражению в финансовой отчетности лизинга существенно влияет на ключевые показатели деятельности, некоторые компании предпочитают скрывать источники финансирования, обеспечивая себе низкий уровень финансового рычага, т.е. отношения заемного ка-

питала к собственному, хорошую репутацию при получении кредита, повышение отдачи на используемый капитал. Этот подход получил название «внебалансовое финансирование», что означает организацию всех арендных сделок таким образом, что в балансе арендатора не отражается ни сам арендуемый актив, ни соответствующее ему обязательство.

Вместе с тем подобная трактовка может приводить к существенному заблуждению пользователей бухгалтерской отчетности организации-арендатора при анализе ее финансового состояния. Так, внебалансовое финансирование привело к банкротству в начале 70-х годов XX в. крупной компании Великобритания *Court Line Group of Companies*. Обанкротились туроператор и судостроительная компания. Во время ликвидации компании было обнаружено, что группа вступила в мультимиллионные долгосрочные нерасторгаемые контракты на аренду нескольких самолетов, но контракты не были отражены в бухгалтерском балансе компании, тем самым были уменьшены ее обязательства. Согласно IAS 17 это считается недопустимым.

В начале срока аренды актив (арендованный объект) и обязательство (обязательство по аренде) признаются в Отчете о финансовом положении арендатора равными суммами. При этом актив приходится на баланс арендатора в корреспонденции со счетом обязательств по одной из следующих оценок:

- по справедливой стоимости арендуемого имущества;
- по дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей, если она ниже справедливой стоимости.

При расчете дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей в качестве коэффициента дисконтирования применяется процентная ставка, заложенная в аренду. Если эту ставку невозможно измерить, то нужно использовать приростную ставку процента на заемный капитал арендатора.

Приростная ставка процента на заемный капитал — ставка процента, которую арендатору пришлось бы платить по аналогичной аренде. Если такую ставку определить невозможно, то в качестве ставки принимается ставка на начало срока аренды, которую арендатор должен был бы платить по займам, полученным на такой же срок и при том же обеспечении, в объеме, необходимом для покупки актива.

Пример 3.9. Организация берет в финансовую аренду оборудование сроком на четыре года с ежегодными платежами 2000 долл. Ставка

дисконтирования составляет 15% (ставка, заложенная в аренду). Справедливая стоимость арендуемого имущества — 6000 долл. Расчет дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей представлен в табл. 3.3.

Таблица 3.3. Расчет дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей

Год	Арендные платежи, долл.	Фактор дисконтирования	Минимальные арендные платежи, долл.
1-й	2000	0,870	1740
2-й	2000	0,756	1512
3-й	2000	0,657	1314
4-й	2000	0,572	1144
Итого	8000		5710

На баланс арендатора оборудование приходится на сумму 5710 долл., поскольку дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей ниже справедливой стоимости, что отражается бухгалтерской записью:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Оборудование, взятое в аренду	Обязательства по аренде	5710

Если оценка обязательства принимается в сумме минимальных арендных платежей, то его следует представлять в виде элементов займа: основной суммы и процентов. Расчет текущей стоимости минимальных арендных платежей приводит к выделению процентного компонента арендных платежей. В нашем примере сумма процентов по договору финансовой аренды составит 2290 долл. (8000 - 5710). Первоначальные прямые затраты арендатора, возникающие в процессе заключения и выполнения арендных соглашений, в IAS 17 определяются как затраты, непосредственно связанные с арендной деятельностью, и предусматривается их включение в стоимость арендуемого актива.

Первоначальные прямые затраты представляют собой дополнительные затраты, которые непосредственно связаны с подготовкой

и заключением договора аренды, кроме случаев, когда подобные затраты несут арендодатели в лице производителей или дилеров.

IAS 17 устанавливает, что не следует проводить зачет обязательства по арендуемым активам и стоимости арендуемого актива в финансовой отчетности арендатора. Если в бухгалтерском балансе проводится разграничение между краткосрочными и долгосрочными обязательствами, то аналогичное разграничение осуществляется и в отношении обязательств по аренде.

Последующая оценка

Арендные платежи подлежат разграничению на финансовые выплаты и уменьшение суммы непогашенных обязательств. Финансовые выплаты в обязательном порядке должны распределяться по периодам в течение срока аренды таким образом, чтобы получилась постоянная периодическая ставка процента на остающееся сальдо обязательства. Следует отметить, что в основном арендные платежи остаются неизменными в течение срока аренды. В начале аренды большую часть платежей составляют проценты, а погашение основной суммы является небольшим элементом. По мере продолжения аренды повышается доля выплат по основной сумме долга, а доля процентов уменьшается. В том случае, если арендные платежи выплачиваются в конце периода, в состав такого платежа входит процентная составляющая. Если осуществляется предоплата по арендным платежам, то первый платеж не имеет процентной составляющей. В состав последующих арендных платежей входит процентная составляющая.

Существуют три метода распределения процентов по времени: актуарный, кумулятивный, линейный. **Актуарный метод.** При этом методе применяется постоянная процентная ставка на непогашенную сумму обязательства по финансовой аренде.

Пример 3.10. Организация 1 января 2011 г. берет в финансовую аренду оборудование на четыре года с ежегодными платежами 2000 долл. Арендные платежи производятся в конце года. Ставка дисконтирования составляет 15% (ставка, заложенная в аренду). Справедливая стоимость арендуемого имущества равна 6000 долл. Дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей — 5710 долл. Общая сумма процентов по договору финансовой аренды составляет 2290 долл.

Расчет распределения процентных платежей по финансовой аренде актуарным методом представлен в табл. 3.4.

Таблица 3.4. Актуарный метод распределения процентных платежей

Год	Задолженность на начало периода, долл.	Процентная составляющая (при ставке 15%), долл.	Итого, долл.	Арендные платежи, долл.	Задолженность на конец периода, долл.
2011-й	5710	857	6567	2000	4567
2012-й	4567	685	5252	2000	3252
2013-й	3252	488	3740	2000	1740
2014-й	1740	260	2000	2000	
Итого		2290		8000	

Кумулятивный метод. Этот метод считается менее точным, чем актуарный метод, но, тем не менее, использование большей части процентной ставки в начальный период — допустимое приближение. При этом методе для распределения процентного платежа используется сумма лет периода аренды.

Пример 3.11. Исходные данные те же, что в примере 3.10. Период аренды составляет четыре года, сумма чисел лет срока аренды — $10(1 + 2 + 3 + 4)$. Сумма чисел лет может быть рассчитана при помощи формулы: $N(N + 1) : 2$, где N — число отчетных периодов. В нашем примере: $4(4 + 1) : 2 = 10$.

Распределение процентных платежей по финансовой аренде кумулятивным методом представлено в табл. 3.5.

Таблица 3.5. Кумулятивный метод распределения процентных платежей

Год	Пропорция	Общая сумма процентов, долл.	Процентная составляющая, долл.
2011-й	4/10	2290	916
2012-й	3/10	2290	687
2013-й	2/10	2290	458
2014-й	1/10	2290	229
Итого			2290

Линейный метод. При этом методе процентная составляющая на каждый период распределяется равномерно в течение срока аренды. Это неточное отражение распределения во времени процентных расходов, но простота метода делает его предпочтительным в случае, когда общая сумма финансового платежа мала.

Пример 3.12. Исходные данные те же, что в примере 3.10. В каждом периоде процентная составляющая равна 572 долл. ($2290 : 4$).

В табл. 3.6 дана сравнительная характеристика приведенных методов распределения процентных платежей.

Таблица 3.6. Сравнение трех методов распределения процентных платежей (долл.)

Год	Актуарный метод	Кумулятивный метод	Линейный метод
2011-й	857	916	572
2012-й	685	687	572
2013-й	488	458	572
2014-й	260	229	572
Итого	2290	2290	2290

Выбор метода распределения процентных платежей зависит от учетной политики организации-арендатора и от ее финансовых возможностей. Процентные платежи у арендатора отражаются как расходы в Отчете о совокупном доходе.

IAS 17 устанавливает, что условная арендная плата в обязательном порядке подлежит начислению в качестве расходов в периоде ее возникновения.

Условная арендная плата — это часть арендных платежей, которая не фиксируется в виде определенной суммы, но основана на будущей величине фактора, изменение которого не связано с прошествием времени (например, будущий объем продаж, будущий объем использования, будущие индексы цен, будущая рыночная ставка процента).

Пример 3.13. Организация арендует здание магазина. В соответствии с договором финансовой аренды арендатор выплачивает фиксированную арендную плату в сумме 2000 долл. ежегодно плюс 10% объема продаж. Последняя часть платежа представляет собой условную арендную плату, которая рассчитывается и прибавляется к фиксированной арендной плате.

Общая сумма арендных платежей подлежит отражению в составе расходов на выплату арендной платы.

Амортизация арендованного актива

Финансовая аренда приводит к образованию расходов на амортизацию по арендованным амортизируемым активам в каждом отчетном периоде. Амортизационная политика в отношении амортизируемых арендованных активов в обязательном порядке должна соответствовать той, которая применяется в отношении амортизируемых активов, находящихся в собственности организации-арендатора. Амортизация должна рассчитываться в соответствии с IAS 16 «Основные средства» или IAS 38 «Нематериальные активы».

Актив, полученный по договору финансовой аренды, должен амортизироваться в течение срока предполагаемого использования. При наличии обоснованной уверенности в том, что арендатор получит право собственности на арендуемый актив к концу срока аренды, периодом предполагаемого использования является срок полезной службы актива.

Срок полезной службы — это расчетный оставшийся период с начала срока аренды, не ограниченный сроком аренды, на протяжении которого организация предполагает получать экономические выгоды, заключенные в активе.

Если нет обоснованной уверенности в том, что арендатор получит право собственности по окончании срока аренды, актив в обязательном порядке должен быть полностью самортизирован на протяжении самого короткого из двух сроков: срока аренды и срока полезной службы. Срок полезной службы не может быть более продолжительным, чем срок аренды, так как актив должен быть возвращен арендодателю по окончании аренды, поскольку не предполагается передача права собственности на арендуемый актив.

Пример 3.14. Организация-арендатор берет в финансовую аренду оборудование сроком на четыре года с ежегодными платежами 2000 долл. Срок полезного использования оборудования составляет восемь лет. У организации есть обоснованная уверенность в том, что по окончании срока аренды она получит право собственности на оборудование.

В этом случае амортизационные отчисления на оборудование будут начисляться в течение срока полезной службы, т.е. восьми лет.

Сумма расходов на амортизацию актива и финансовых расходов за отчетный период редко совпадает с суммой арендных платежей, подлежащих выплате за период, поэтому нельзя учитывать арендные платежи к оплате в качестве расходов. Соответственно актив и сопутствующее ему обязательство вряд ли будут равны по величине после начала срока аренды.

Для определения степени обесценения арендованного актива организация-арендатор руководствуется IAS 36 «Обесценение активов».

Пример учета и отражения в отчетности финансовой аренды арендатора

Рассмотрим на конкретном примере порядок отражения в учете и отчетности арендатора операций финансовой аренды.

Пример 3.15. Организация «Альфа» заключила договор финансовой аренды оборудования 1 января 2011 г. сроком на четыре года. Условиями договора предусмотрен переход права собственности оборудования к концу срока аренды к арендатору. По условиям договора арендатор выплачивает четыре арендных платежа по 5000 долл. в конце каждого года. Арендатор несет все расходы, в том числе расходы по страхованию и обслуживанию объекта аренды. Арендуемый объект можно было приобрести за 20 000 долл. денежными средствами. Процентная ставка, подразумеваемая в договоре аренды, составляет 3% в год. Проценты распределяются актуарным методом. Амортизация начисляется по методу равномерного начисления.

Для отражения финансовой аренды в учете и отчетности арендатора выполняются перечисленные далее этапы.

Этап 1. Классификация типа аренды

По условиям договора это финансовая аренда, так как в договоре предусмотрена возможность перехода права собственности арендуемого объекта по окончании срока аренды к арендатору.

Этап 2. Определение дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей (табл. 3.7)

Таблица 3.7. Расчет дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей

Год	Арендные платежи, долл.	Фактор дисконтирования	Минимальные арендные платежи, долл.
2011-й	5000	0,970	4850
2012-й	5000	0,943	4715

Окончание табл. 3.7

Год	Арендные платежи, долл.	Фактор дисконтирования	Минимальные арендные платежи, долл.
2013-й	5000	0,915	4575
2014-й	5000	0,888	4440
итого	20 000		18 580

Этап 3. Определение стоимости арендуемого актива, отражаемого в балансе арендатора.

Актив отражается по минимальной из двух оценок: справедливой стоимости (20 000 долл.) и дисконтированной суммы минимальных арендных платежей (18 580 долл.). В нашем примере это будет дисконтированная сумма минимальных арендных платежей — 18 580 долл.

Этап 4. Определение общей суммы процентов 1420 долл. (20 000 — 18 580) и ее распределение по периодам

Расчет распределения показан в табл. 3.8.

Таблица 3.8. Расчет распределения процентов по периодам

Год	Задолженность на начало периода, долл.	Процентная составляющая (при ставке 3%), долл.	Итого, долл.	Арендные платежи, долл.	Задолженность на конец периода, долл.
2011-й	18 580	559	19 138	5000	14 139
2012-й	14 139	426	14 565	5000	9565
2013-й	9565	288	9853	5000	4853
2014-й	4853	147	5000	5000	
итого		1420		20 000	

Этап 5. Начисление амортизации

Амортизация начисляется с использованием метода равномерного начисления. Поскольку у арендатора имеется обоснованная уверенность, что он получит право собственности на арендуемое имущество, амортизацию начисляют исходя не из срока аренды (четыре года), а из срока полезной службы. Этот срок составляет пять лет. Ежегодная сумма амортизационных отчислений — 3716 долл. (18 580: 5).

Этап 6. Составление учетных записей (табл. 3.9)

Таблица 3.9. Учетные записи

(долл.)

Дебет	Кредит	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.	Итого
Оборудование, взятое в аренду	Обязательства по аренде	18 580					18 580
Затраты на амортизацию	Накопленная амортизация	3716	3716	3716	3716	3716	18 580
Затраты по процентам	Обязательства по аренде	559	426	288	147		1420
Обязательства по аренде	Денежные средства	5000	5000	5000	5000		20 000

Этап 7. Отражение финансовой аренды в финансовой отчетности арендатора (табл. 3.10 и 3.11)

Таблица 3.10. Выписка из финансовой отчетности

(долл.)

Показатель	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	Итого
Арендные платежи	5000	5000	5000	5000	20 000
Возврат основного долга	4441	4574	4712	4853	18 580
Расходы по процентам	559	426	288	147	1420

Таблица 3.11. Отчетность

(долл.)

Дата	Отчет о совокупном доходе		Отчет о финансовом положении			
	расходы по процентам	амортизационные отчисления	основные средства (балансовая стоимость)	долгосрочная кредиторская задолженность	краткосрочная кредиторская задолженность	итого кредиторской задолженности
01.01.2011			18 580	18 580		18 580
31.12.2012	559	3716	14 864	9565	4574	14 139

Окончание табл. 3.11

Дата	Отчет о совокупном доходе		Отчет о финансовом положении			
	расходы по процентам	амортизационные отчисления	основные средства (балансовая стоимость)	долгосрочная кредиторская задолженность	краткосрочная кредиторская задолженность	итого кредиторской задолженности
31.12.2013	426	3716	11 148	4853	4712	9565
31.12.2014	288	3716	7432		4853	4853
31.12.2015	147	3716	3716			
31.12.2016		3716				
Итого	1420	18 580				

Раскрытие информации в финансовой отчетности арендатора

Договор аренды — форма финансового инструмента, поэтому при раскрытии информации в финансовой отчетности должны быть применены требования IFRS 7 «Финансовые инструменты — раскрытия». Наряду с выполнением требований IFRS 7 в соответствии с IAS 17 «Аренда» в отношении финансовой аренды арендаторы обязаны раскрывать в отчетности следующую информацию (табл. 3.12).

Таблица 3.12. Информация, раскрываемая в отчетности арендатора применительно к финансовой аренде

№ п/п	Номер параграфа IAS 17	Раскрытие информации
1	31 (а)	Для каждого класса активов — чистая балансовая стоимость по состоянию на конец отчетного периода
2	31 (б)	Выверка между общей суммой будущих минимальных арендных платежей по состоянию на отчетную дату и их дисконтированной стоимостью. Информация об общей сумме будущих минимальных арендных платежей по состоянию на отчетную дату и их дисконтированной стоимости раскрывается по каждому из следующих периодов: не позднее одного года; после одного года, но не позже пяти лет; после пяти лет

Окончание табл. 3.12

№ п/п	Номер параграфа IAS 17	Раскрытие информации
3	31(с)	Условная арендная плата, признанная как расход в отчетном периоде
4	31(d)	Общая сумма будущих минимальных платежей по субаренде, получение которых ожидается на отчетную дату по неаннулируемым договорам субаренды
5	31 (е)	Общее описание существенных положений договора аренды, в том числе: • основа для определения условной арендной платы; • наличие и условия опционов возобновления или покупки и оговорок о скользящих ценах; • ограничения, установленные договором аренды, в том числе в отношении дивидендов, дополнительного долга и продления срока аренды

Пример 3.16. Раскрытие информации об арендованных основных средствах в финансовой отчетности арендаторов. Исходные данные приведены в примере 3.15.

По состоянию на 31 декабря 2011 г. организация «Альфа» отразила в Отчете о финансовом положении активы и обязательства по финансовой аренде следующим образом:

Отчет о финансовом положении на 31 декабря 2011 г. (фрагмент)

Активы	Значение, долл.
Внеоборотные активы	
Арендованное оборудование	18 580
Накопленная амортизация	(3716)
Остаточная стоимость	14 864
Обязательства	
Краткосрочные обязательства	
Обязательства по аренде (текущая часть)	4574
Долгосрочные обязательства	
Обязательства по аренде (долгосрочная часть)	9565

Примечание к финансовой отчетности. Организация арендует оборудование на основании договора финансовой аренды, по завершении которого организация имеет право выкупить данное оборудование. По состоянию на 31 декабря 2011 г. остаточная стоимость арендованного оборудования составляла 14 864 долл. (на 31 декабря 2009 г. - 18 580 долл.).

Аренда оборудования, по которой организация принимает на себя все существенные риски и выгоды от владения этим оборудованием, трактуется как финансовая. Оборудование, полученное по договору финансовой аренды, учитывается по наименьшей из двух величин: справедливой стоимости и дисконтированной стоимости минимальных лизинговых платежей на дату начала финансовой аренды — за минусом накопленной амортизации и убытков от обесценения. Сумму каждого арендного платежа распределяют между погашаемой суммой обязательства и финансовыми расходами таким образом, чтобы обеспечить постоянную величину процентной ставки на непогашенный остаток задолженности по финансовой аренде. Арендованные основные средства амортизируются по методу равномерного начисления в течение периода, наименьшего из срока полезного использования и срока аренды объекта основных средств.

По состоянию на 31 декабря 2011 г. организация имеет следующие обязательства в связи с финансовой арендой:

	Минимальные арендные платежи, долл.	Приведенная стоимость, долл.
Сроки погашения		
До одного года	5000	4574
От одного года до пяти лет	10 000	9565
Более пяти лет	–	–
Итого	15 000	14 139

3.8. Операционная аренда в финансовой отчетности арендаторов

Арендные платежи при операционной аренде должны отражаться в основном как расходы, распределенные равномерно в течение срока аренды. Однако в некоторых случаях (например, в сезонных

отраслях производств) другая систематическая основа более наглядно показывает временной график получения выгод пользователем, даже если платежи производятся не на этой основе. Таким образом, IAS 17 декларирует принцип соответствия доходов понесенным расходам в отчетном периоде.

Затраты на страхование и обслуживание при операционной аренде не распределяются равномерно, а отражаются как расходы в периоде их возникновения.

В учете арендатора должны быть показаны только предоплата и начисления, относящиеся к арендуемым активам, которыми организация не владеет.

Пример 3.17. Организация-арендатор берет в аренду оборудование сроком на один год. Арендная плата в сумме 12 000 долл. внесена в начале первого месяца аренды. Арендная плата за первый месяц будет отражена как расходы периода, за последующие 11 месяцев — как аванс выданный.

На счетах бухгалтерского учета эта операция подлежит отражению следующим образом:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Расходы по аренде	Денежные средства	1000
Авансы выданные	Денежные средства	11 000

IAS 17 устанавливает, что в отношении операционной аренды арендаторы наряду с выполнением требований IFRS 7 обязаны раскрывать в отчетности следующую информацию (табл. 3.13).

Таблица 3.13. Информация, раскрываемая в отчетности арендатора применительно к операционной аренде

№ п/п	Номер параграфа IAS 17	Раскрытие информации
1	35 (а)	Общая сумма будущих минимальных арендных платежей по неаннулируемым договорам операционной аренды по каждому из следующих периодов: до одного года, от одного года до пяти лет, свыше пяти лет
2	35 (б)	Общая сумма будущих минимальных платежей по субаренде, получение которых ожидается на отчетную дату по неаннулируемым договорам субаренды

Окончание табл. 3.13

№ п/п	Номер параграфа IAS 17	Раскрытие информации
3	35 (с)	Платежи по аренде и субаренде, признанные как расход в отчетном периоде, с отдельным представлением сумм по минимальным арендным платежам, условной арендной плате и платежам по субаренде
4	35 (d)	Общее описание существенных положений договора аренды, в том числе: основу для определения условной арендной платы, наличие и условия опционов возобновления или покупки и оговорок о скользящих ценах, ограничения, установленные договором аренды, в частности, в отношении дивидендов, дополнительного долга и продления периода аренды

3.9. Финансовая аренда в финансовой отчетности арендодателей

Первоначальное признание

При финансовой аренде существенная доля всех сопутствующих владению рисков и выгод передаются арендодателем. В связи с этим активы, переданные в финансовую аренду, арендодатели должны представлять как дебиторскую задолженность в сумме, равной чистой инвестиции в аренду.

Чистые инвестиции в аренду представляют собой валовые инвестиции в аренду, дисконтированные по ставке процента, предусмотренной в договоре аренды.

Валовые инвестиции в аренду — это совокупность минимальных арендных платежей, получаемых арендодателем при финансовой аренде и любой негарантированной ликвидационной стоимости, причитающихся арендодателю.

Негарантированная ликвидационная стоимость — это часть ликвидационной стоимости арендуемого актива, получение которой арендодателем не гарантировано или гарантировано только стороной, связанной с арендодателем.

Пример 3.18. Арендодатель сдает в финансовую аренду автомобиль сроком на четыре года. Арендные платежи за весь срок аренды составят 15 000 долл. Процентная ставка, подразумеваемая в договоре

аренды, равна 3% в год. Первоначальная стоимость автомобиля составляет 20 000 долл., предполагаемая ликвидационная стоимость по окончании аренды — 5000 долл. Дилер дает гарантию на приобретение автомобиля по окончании срока аренды за 4000 долл., что является гарантированной ликвидационной стоимостью. Остальная сумма в 1000 долл. (5000 — 4000) представляет собой негарантированную ликвидационную стоимость.

Валовые инвестиции в аренду составят 16 000 долл. (совокупность минимальных арендных платежей 15 000 долл. и негарантированной ликвидационной стоимости 1000 долл.).

Чистые инвестиции в аренду составят 14 822 долл. (валовые инвестиции в аренду, дисконтированные по ставке 3%, предусмотренной в договоре аренды).

Дебиторская задолженность по арендным платежам к получению показывается арендодателем как возмещение основной суммы долга и финансовый доход для компенсации и вознаграждения арендодателя за его инвестиции и услуги.

В IAS 17 введено понятие «неполученный финансовый доход».

Неполученный финансовый доход — это разница между валовой инвестицией в аренду и чистой инвестицией в аренду.

Пример 3.19. Арендодатель сдает в финансовую аренду автомобиль сроком на четыре года. Валовые инвестиции в аренду составляют 16 000 долл., чистые инвестиции в аренду — 14 822 долл.

Неполученный финансовый доход— 1178долл. (16000- 14822).

Арендодатели часто несут первоначальные прямые затраты, такие как затраты на комиссионные, юридические услуги, а также внутренние расходы, непосредственно связанные с ведением переговоров и оформлением договора аренды. Такие затраты включаются в первоначальную оценку дебиторской задолженности по финансовой аренде и уменьшают сумму дохода, признаваемого на протяжении срока аренды. Это означает, что первоначальные прямые затраты распределяются на весь период аренды, а не признаются расходами текущего периода.

Пример 3.20. Организация-арендодатель передает в финансовую аренду оборудование сроком на четыре года. Чистые инвестиции в аренду — 6000 долл. Расходы арендодателя, связанные с ведением переговоров и оформлением договора аренды, составили 1000 долл. Эта операция подлежит отражению на счетах бухгалтерского учета следующим образом:

3. МСФО 17 "Аренда» (IAS 17)

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Дебиторская задолженность по аренде	Оборудование, сданное в аренду	6000
Дебиторская задолженность по аренде	Денежные средства	1000

Исключение составляют затраты, осуществляемые арендодателями в лице производителей и дилеров. Затраты, понесенные арендодателем — производителем или дилером в связи с ведением переговоров и оформлением договора аренды, не включаются в сумму первоначальных прямых затрат. Они учитываются как расход на момент признания прибыли от продаж, который при финансовой аренде, как правило, совпадает с началом срока аренды.

Пример 3.21. Организация-арендодатель (производитель оборудования) передает в финансовую аренду оборудование сроком на четыре года. Чистые инвестиции в аренду — 6000 долл. Расходы арендодателя, связанные с ведением переговоров и оформлением договора аренды, составили 1000 долл.

Эта операция подлежит отражению на счетах бухгалтерского учета следующим образом:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Дебиторская задолженность по аренде	Выручка от продаж	6000
Расходы текущего периода	Денежные средства	1000

К первоначальным прямым затратам не относятся общие накладные затраты, такие как затраты подразделений организации-арендодателя по продажам и маркетингу.

Процентная ставка, предусмотренная договором аренды, определяется с учетом включения первоначальных прямых расходов в дебиторскую задолженность по финансовой аренде.

Последующая оценка

IAS 17 предусматривает распределение финансового дохода арендодателя в течение срока аренды на систематической и рациональной основе. Это распределение дохода обычно основано на схеме, отражающей постоянную периодическую норму прибыли на чис-

3.8. Операционная аренда в финансовой отчетности арендаторов

тые неоплаченные инвестиции арендодателя в финансовую аренду. Таким образом, как и у арендатора, у арендодателя доходы в виде процентов признаются на пропорционально-временной основе в зависимости от применяемых методов распределения процентов по времени (актуарный, кумулятивный, линейный). Процентные платежи у арендодателей признаются как доходы в Отчете о совокупном доходе.

Большая часть поступлений от аренды остается неизменной в течение срока аренды. Основная сумма долга с течением срока аренды уменьшается. Соответственно при постоянной процентной ставке арендодатель каждый месяц получает все меньшую сумму процентов в абсолютном выражении.

Арендные платежи, полученные в отчетном периоде, исключая затраты по обслуживанию, уменьшают дебиторскую задолженность в части как основной суммы долга, так и начисленного финансового дохода.

Следует отметить, что у арендодателя подлежат регулярному пересмотру расчетные значения негарантированной ликвидационной стоимости, используемые при вычислении валовых инвестиций арендатора в аренду. При уменьшении негарантированной ликвидационной стоимости пересматривается распределение финансового дохода между отчетными периодами в течение срока аренды. Любое уменьшение накопленных сумм дохода должно быть признано немедленно.

Пример учета и отражения в отчетности финансовой аренды у арендодателя

Рассмотрим на конкретном примере порядок отражения в учете и отчетности арендодателя операций финансовой аренды.

Пример 3.22. Организация «Сигма» заключила договор финансовой аренды о передаче оборудования 1 января 2011 г. сроком на четыре года. Условиями договора предусмотрен переход права владения активом в конце срока аренды к арендатору. По условиям договора арендодатель получает четыре арендных платежа по 5000 долл. в конце каждого года. Справедливая стоимость сдаваемого в аренду актива составляет 20 000 долл., дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей — 18 580 долл. Процентная ставка, подразумеваемая в договоре аренды, равна 3% в год. Проценты распределяются актуарным методом.

3. МСФО 17 «Аренда» (IAS 17)

Для отражения финансовой аренды в учете и отчетности арендодателя выполняются перечисленные далее этапы.

Этап 1. Классификация типа аренды

По условиям договора это финансовая аренда, так как в договоре предусмотрена возможность перехода права собственности арендуемого объекта по окончании срока аренды к арендатору.

Этап 2. Определение валовых инвестиций в аренду

Валовые инвестиции в аренду составляют 20 000 долл. (5000 х 4).

Этап 3. Определение чистых инвестиций в аренду на основе

валовой инвестиции в аренду, дисконтированной по ставке процента, предусмотренной в договоре аренды (табл. 3.14)

Таблица 3.14. Расчет чистых инвестиций в аренду

Год	Арендные платежи, долл.	Фактор дисконтирования	Чистые инвестиции в аренду, долл.
2011-й	5000	0,970	4850
2012-й	5000	0,943	4715
2013-й	5000	0,915	4575
2014-й	5000	0,888	4440
итого	20 000		18 580

Этап 4. Определение общей суммы процентов и распределение ее по периодам

Общая сумма процентов по финансовой аренде составит 1420 долл. (20 000 - 18 580). Расчет распределения показан в табл. 3.15.

Таблица 3.15. Расчет распределения процентов по периодам

Год	Задолженность на начало периода, долл.	Процентная составляющая (при ставке 3%), долл.	Итого, долл.	Арендные платежи, долл.	Задолженность на конец периода, долл.
2011-й	18 580	559	19 138	5000	14 139
2012-й	14 139	426	14 565	5000	9565
2013-й	9565	288	9853	5000	4853
2014-й	4853	147	5000	5000	
итого		1420		20 000	

3.9. Финансовая аренда в финансовой отчетности арендодателей

Этап 5. Составление учетных записей (табл. 3.16)

Таблица 3.16. Учетные записи у арендодателей

(долл.)						
Дебет	Кредит	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	Итого
Дебиторская задолженность по аренде	Основные средства, сданные в аренду	18 580				18 580
Дебиторская задолженность по аренде	Доходы по процентам	559	426	288	147	1420
Денежные средства	Дебиторская задолженность по аренде	5000	5000	5000	5000	20 000

Этап 6. Отражение финансовой аренды в финансовой отчетности арендодателя (табл. 3.17 и 3.18)

Таблица 3.17. Выписка из финансовой отчетности

(долл.)					
Показатель	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	Итого
Арендные платежи	5000	5000	5000	5000	20 000
Возврат основного долга	4441	4574	4712	4853	18 580
Доходы по процентам	559	426	288	147	1420

Таблица 3.18. Отчетность

(долл.)				
Дата	Отчет о совокупном доходе	Отчет о финансовом положении		
	доходы по процентам	долгосрочная дебиторская задолженность	краткосрочная дебиторская задолженность	итого дебиторская задолженность
01.01.2011		18 580		18 580
31.12.2012	559	9565	4574	14 139
31.12.2013	426	4853	4712	9565
31.12.2014	288		4853	4853
31.12.2015	147			
итого	1420			

Раскрытие информации в финансовой отчетности арендодателя

Наряду с выполнением требований IFRS 7 в соответствии с IAS 17 «Аренда» в отношении финансовой аренды арендодатели обязаны раскрывать в отчетности следующую информацию (табл. 3.19).

Таблица 3.19. Информация, раскрываемая в отчетности арендодателя применительно к финансовой аренде

№ п/п	Номер параграфа IAS 17	Раскрытие информации
1	47 (a)	Сверка между суммой валовой инвестиции в аренду по состоянию на конец отчетного периода и дисконтированной стоимостью дебиторской задолженности по минимальным арендным платежам по состоянию на отчетную дату. Арендодатель обязан дополнительно раскрывать информацию о валовых инвестициях в аренду и дебиторской задолженности по минимальным арендным платежам по состоянию на отчетную дату с разбивкой по каждому из следующих периодов: до одного года, от одного года до пяти лет, после пяти лет
2	47 (b)	Неполученный финансовый доход
3	47 (c)	Негарантированная ликвидационная стоимость, накапливаемая к выгоде арендодателя
4	47 (d)	Накопленный оценочный резерв на покрытие непогашаемой задолженности по минимальным арендным платежам
5	47 (e)	Условная арендная плата, признанная в качестве дохода в отчетном периоде
6	47 (f)	Общее описание существенных договоров аренды, заключенных арендодателем

Также целесообразно раскрывать в качестве одного из индикаторов роста информацию о суммах валовых инвестиций в аренду за вычетом неполученного финансового дохода по новым контрактам, заключенным в течение отчетного периода, за вычетом сумм по расторгнутым арендным договорам.

Пример 3.23. Раскрытие информации о переданных в финансовую аренду основных средствах в финансовой отчетности арендодателей. Исходные данные приведены в примере 3.15.

По состоянию на 31 декабря 2011 г. организация «Сигма» отразила в Отчете о финансовом положении активы и обязательства по финансовой аренде следующим образом:

Отчет о финансовом положении на 31 декабря 2011 г. (фрагмент)

Активы	Значение, долл.
Внеоборотные активы	
Долгосрочная дебиторская задолженность	9565
Оборотные активы	
Краткосрочная дебиторская задолженность	4574

Примечание к финансовой отчетности. Организация передает в аренду оборудование на основании договора финансовой аренды. Валовые инвестиции в аренду составляют 20 000 долл., чистые инвестиции в аренду — 18 580 долл. Неполученный финансовый доход — 1420 долл.

По состоянию на 31 декабря 2011 г. организация имеет следующую дебиторскую задолженность в связи с финансовой арендой:

	Минимальные арендные платежи, долл.	Приведенная стоимость, долл.
Сроки погашения		
До одного года	5000	4574
От одного года до пяти лет	10 000	9565
Более пяти лет	–	–
Итого	15 000	14 139

3.10. Финансовая аренда у арендодателя-производителя или арендодателя-дилера

Производители или дилеры часто предлагают клиентам возможность выбора между покупкой или арендой актива. Финансовая

аренда актива обеспечивает получение двух видов дохода для арендодателя-производителя или арендодателя-дилера:

- прибыли, эквивалентной той, которая была бы получена в результате продажи арендуемого актива по обычной продажной цене;
- финансового дохода на протяжении срока аренды.

Выручка от продаж, признаваемая арендодателем-производителем или арендодателем-дилером в начале срока финансовой аренды, является справедливой стоимостью актива или суммой дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей (если данный показатель ниже справедливой стоимости), рассчитанной с использованием рыночной процентной ставки.

Себестоимость продаж, признанная в начале срока аренды, равняется себестоимости арендованного актива или его балансовой стоимости (если последняя отличается от фактической стоимости арендованного актива) за вычетом дисконтированной величины негарантированной ликвидационной стоимости.

Разность между выручкой и себестоимостью продаж составляет прибыль от продаж, которая признается в соответствии с политикой, обычно применяемой организацией в отношении прямых продаж.

Пример 3.24. Организация-арендодатель (производитель оборудования) передает в финансовую аренду оборудование сроком на четыре года. Справедливая стоимость сдаваемого в аренду актива составляет 20 000 долл., дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей (рассчитанная с использованием рыночной процентной ставки, равной 10%) — 15 845 долл. Себестоимость оборудования равна 12 000 долл.

Эта операция подлежит отражению на счетах бухгалтерского учета следующим образом:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Дебиторская задолженность по аренде	Выручка от продаж	12 000
Дебиторская задолженность по аренде	Прибыль от продаж	3845
Себестоимость продаж	Оборудование, сданное в аренду	12 000

Изготовители и дилеры, выступающие в качестве арендодателей, в целях привлечения клиентов часто объявляют искусственно заниженные процентные ставки. При использовании искусственно заниженной процентной ставки, исходя из которой арендатор начислит финансовые расходы по аренде, арендодатель должен отразить прибыль от продаж в сумме, которая была бы получена с учетом взимания процентов по рыночным ставкам. Таким образом, арендодатель отражает доход исходя из существующей рыночной процентной ставки.

Пример 3.25. Организация-арендодатель (производитель оборудования) передает в финансовую аренду оборудование сроком на четыре года. Рыночная процентная ставка составляет 10%. Ставка, заложенная в аренду — 3%. Дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей, рассчитанная с использованием рыночной процентной ставки, равна 15 845 долл. Дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей, рассчитанная с использованием ставки, заложенной в аренду, — 18 580 долл. Себестоимость оборудования равна 12 000 долл. Прибыль от продаж, показанная у арендодателя, составит 3845 долл. (15 845 - 12 000), а не 6580 долл. (18 580 - 12 000).

Затраты арендодателей в лице производителей и дилеров на подготовку и заключение договора аренды подлежат признанию в качестве расхода на момент признания прибыли от продаж. Расходы арендодателя-производителя или арендодателя-дилера на проведение переговоров и оформление договора финансовой аренды должны быть признаны в отчетном периоде, в котором началась аренда, так как они в большей степени связаны с получением прибыли от продаж, чем с финансовым доходом.

3.11. Операционная аренда в финансовой отчетности арендодателей

Активы, переданные в операционную аренду, арендодатели должны отражать в своих отчетах о финансовом положении в соответствии с характером переданного актива.

Доход арендодателя по операционной аренде признается на равномерной основе в течение срока аренды, даже если денежные поступления производятся на другой основе. Исключение составляют поступления от арендатора за предоставленные услуги,

такие как страхование и техническое обслуживание. Однако в некоторых случаях (например, в сезонных отраслях производств) другая систематическая основа более наглядно показывает временной график уменьшения получения выгод от арендуемого актива.

Пример 3.26. Организация-арендодатель сдает в аренду оборудование сроком на один год. Арендная плата в сумме 12 000 долл. получена в начале первого месяца аренды. Арендная плата за первый месяц будет отражена как доходы периода, за последующие 11 месяцев — как авансы полученные. На счетах бухгалтерского учета эта операция подлежит отражению следующим образом:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Денежные средства	Доходы от аренды	1000
Денежные средства	Авансы полученные	11 000

Затраты, в том числе на амортизацию, понесенные при получении арендного дохода, признаются как расходы. Амортизационная политика для амортизируемых арендованных активов должна соответствовать политике, которая применяется в отношении аналогичных активов. Сумму амортизации следует рассчитывать в соответствии с IAS 16 «Основные средства» или IAS 38 «Нематериальные активы».

Первоначальные прямые затраты, понесенные арендодателем в связи с подготовкой и заключением договоров операционной аренды, должны включаться в балансовую стоимость арендуемого актива и учитываться как расход в течение срока аренды на той же самой основе, что и доход от аренды.

Пример 3.27. Организация-арендодатель сдает в аренду оборудование балансовой стоимостью 100 000 долл. сроком на два года. Организация должна осуществить расходы по доставке и установке оборудования у организации-арендатора на сумму 3000 долл. Эти расходы увеличивают балансовую стоимость сданного в аренду оборудования на дату начала срока операционной аренды. Арендная плата составляет 12 000 долл. в год. В течение первого года аренды по мере получения доходов будет отнесена на расходы $\frac{1}{2}$ часть первоначальных прямых затрат (1500 долл.).

На счетах бухгалтерского учета эта операция подлежит отражению следующим образом:

3.12. Операции продажи с обратной арендой

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Денежные средства	Доходы от аренды	12 000
Расходы по аренде	Основные средства — первоначальные прямые затраты	1500

Для определения степени обесценения арендованного актива организация применяет IAS 36 «Обесценение активов».

IAS 17 устанавливает, что в отношении операционной аренды арендодатели обязаны раскрывать в отчетности следующую информацию (табл. 3.20).

Таблица 3.20. Информация, раскрываемая в отчетности арендодателя применительно к операционной аренде

№ п/п	Номер параграфа IAS 17	Раскрытие информации
1	56 (a)	Будущие минимальные арендные платежи по неаннулируемым договорам операционной аренды в совокупности и в отдельности для каждого из следующих периодов: до одного года; в период между одним годом и пятью годами; по истечении пяти лет
2	56 (b)	Совокупная условная арендная плата, признанная как доход в отчетном периоде
3	57 (c)	Общее описание существенных положений договора аренды

3.12. Операции продажи с обратной арендой

Согласно IAS 17 операция продажи с обратной арендой представляет собой продажу актива с его же последующей обратной арендой. Схема продажи с обратной арендой приведена на рис. 3.3.

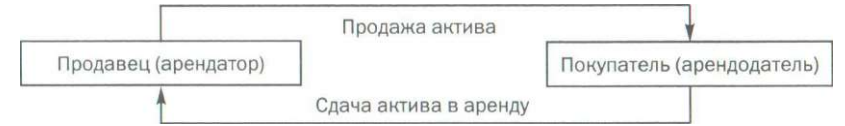


Рис. 3.3. Схема продажи с обратной арендой

Бухгалтерское отражение операции по продаже с обратной арендой зависит от типа аренды. Обратная аренда может быть финансовой или операционной. Если обратная аренда является финансовой, то операция — это способ предоставления финансовых средств арендодателем арендатору, в котором актив выступает в роли гаранта. В этом случае превышение выручки от продаж над балансовой стоимостью актива не признается арендатором-продавцом одновременно как доход. Такое превышение переносится и списывается на протяжении срока аренды. Это объясняется тем, что по существу продажа не состоялась, поскольку риски и выгоды от владения активом не переходят и остаются у арендатора.

Пример 3.28. Организация «Альфа» продает оборудование организации «Сигма», которая передает оборудование обратно организации «Альфа» на условиях финансовой аренды. Выручка от продажи оборудования составляет 120 000 долл. (по справедливой стоимости). Балансовая стоимость проданного оборудования равнялась 70 000 долл. Срок экономической службы оборудования — пять лет. По договору аренды будет осуществлено пять арендных платежей по 28 000 долл. каждый, всего на сумму 140 000 долл.

В бухгалтерском учете у арендатора-продавца эти операции найдут отражение следующим образом.

Продажа оборудования:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Денежные средства	Оборудование проданное	70 000
Денежные средства	Доходы будущих периодов	50 000

Прием оборудования в финансовую аренду:

Оборудование, взятое в аренду Обязательства по аренде 120 000

Первый год аренды:

Доходы будущих периодов	Выручка от продаж	10 000 (50 000 : 5)
Расходы по процентам	Обязательства по аренде	4000 [(140 000 - - 120 000) : 5]

Обязательства по аренде	Денежные средства	28 000
Расходы на амортизацию	Накопленная амортизация	24 000 (120 000 : 5)

Результатом продажи с обратной арендой, которая ведет к операционной аренде, могут быть прибыль или убыток, определение и учет которых зависят от балансовой стоимости арендованного актива, его справедливой стоимости и продажной цены.

Если очевидно, что операция продажи с обратной операционной арендой осуществлена по справедливой стоимости, любая прибыль или убыток должны признаваться немедленно.

Пример 3.29. Организация «Альфа» продает оборудование организации «Сигма», которая передает оборудование обратно организации «Альфа» на условиях операционной аренды. Выручка от продажи оборудования составляет 120 000 долл. (по справедливой стоимости). Балансовая стоимость проданного оборудования составляла 70 000 долл.

В бухгалтерском учете у арендатора-продавца операция продажи оборудования найдет отражение следующим образом:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Денежные средства	Оборудование проданное	70 000
Денежные средства	Выручка от продаж	50 000

Если цена продажи ниже справедливой стоимости актива, то прибыль или убыток должны быть признаны немедленно. Исключение составляют случаи, когда убыток будет компенсирован за счет будущих арендных платежей, установленных на уровне ниже рыночных цен. В таком случае сумму убытка следует списывать пропорционально арендным платежам за период, в течение которого предполагается использование актива.

Пример 3.30. Организация «Альфа» продает оборудование организации «Сигма», которая передает оборудование обратно организации «Альфа» на условиях операционной аренды. Выручка от продажи оборудования составляет 80 000 долл. Справедливая стоимость оборудования — 100 000 долл. Балансовая стоимость проданного оборудования составляла 95 000 долл. Срок экономической службы

оборудования — пять лет. По договору аренды будет осуществлено пять арендных платежей по 20 000 долл. каждый. Размер вносимой арендной платы установлен меньше относительно рыночной ставки оплаты.

В бухгалтерском учете у арендатора-продавца операция найдет отражение следующим образом.

Продажа оборудования:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Денежные средства	Оборудование проданное	80 000
Убыток будущих периодов	Оборудование проданное	15 000

Первый год аренды:

Расходы по аренде	Денежные средства	20 000
Убыток текущего периода	Убыток будущих периодов	3000 (15 000 : 5)

Если продажная цена выше справедливой стоимости, то это превышение должно быть перенесено и списано в течение предполагаемого периода использования актива.

Пример 3.31. Организация «Альфа» продает оборудование организации «Сигма», которая передает оборудование обратно организации «Альфа» на условиях операционной аренды. Выручка от продажи оборудования составляет 120 000 долл. Справедливая стоимость оборудования — 100 000 долл. Балансовая стоимость проданного оборудования составляла 70 000 долл. Срок экономической службы оборудования — пять лет. По договору аренды будет осуществлено пять арендных платежей по 28 000 долл. каждый.

В бухгалтерском учете у арендатора-продавца операция найдет отражение следующим образом.

Продажа оборудования:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Денежные средства	Оборудование проданное	70 000
Денежные средства	Доходы будущих периодов	50 000

Первый год аренды:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Денежные средства	Выручка от продаж	28 000
Доходы будущих периодов	Доходы текущего периода	10 000 (50 000 : 5)

В отношении финансовой аренды в подобных корректировках нет необходимости, если только не было обесценения актива, а в таком случае балансовая стоимость уменьшается до возмещаемой суммы в соответствии с IAS 36.

Возможные варианты признания в отчетности продавца-арендатора результатов продажи с обратной арендой в соответствии с IAS 17 представлены в табл. 3.21.

Таблица 3.21. **Варианты признания у продавца-арендатора результатов продажи с обратной арендой**

Вид обратной аренды	Условия продажи	Признание в отчетности продавца-арендатора
Финансовая аренда	Превышение цены продажи над балансовой стоимостью	Не признается немедленно доходом, а переносится и списывается на протяжении срока аренды
Операционная аренда	Цена продажи установлена по справедливой стоимости	Немедленное признание любой прибыли или убытка
	Цена продажи ниже справедливой стоимости. Убыток не компенсируется будущими арендными платежами по цене ниже рыночной	Немедленное признание любой прибыли или убытка
	Цена продажи ниже справедливой стоимости. Убыток компенсируется будущими арендными платежами по цене ниже рыночной	Убыток должен переноситься и списываться пропорционально арендным платежам за период, в течение которого предполагается использование актива
	Цена продажи выше справедливой стоимости	Превышение должно переноситься и списываться в течение предполагаемого периода использования актива

Окончание табл. 3.21

Вид обратной аренды	Условия продажи	Признание в отчетности продавца-арендатора
	Справедливая стоимость на момент продажи ниже балансовой стоимости	Немедленное признание убытка как разницы между балансовой и справедливой стоимостью

Требования к раскрытию информации в финансовой отчетности арендаторов и арендодателей в равной степени применимы и к операциям по продаже и обратной аренде. Требование по описанию существенных условий договора аренды предусматривает раскрытие уникальных или необычных положений договора, определяющих особенности продажи и обратной аренды.

Операции по продаже и обратной аренде могут подпадать под критерии, предусматривающие раскрытие дополнительной информации в соответствии с IAS 1 «Представление финансовой отчетности».

Контрольные вопросы

1. Что собой представляет аренда в соответствии с IAS 17?
2. Как классифицируется аренда? На чем основана классификация аренды?
3. Какие критерии отнесения аренды к финансовой установлены IAS 17?
4. Может ли аренда у арендатора классифицироваться как финансовая, а у арендодателя как операционная?
5. Может ли аренда у арендатора классифицироваться как операционная, а у арендодателя как финансовая?
6. Почему в большинстве случаев аренда земельных участков классифицируется как операционная?
7. Почему арендуемый объект по договору финансовой аренды должен быть отражен в Отчете о финансовом положении арендатора?
8. Как должны быть признаны в начале срока аренды в Отчете о финансовом положении арендатора арендованный объект и обязательства по аренде?
9. Какую амортизационную политику в отношении арендованных активов применяет арендатор по договору финансовой аренды?

Тесты

10. Как отражается операционная аренда в финансовой отчетности арендатора?
11. Как отражаются активы, переданные в финансовую аренду, у арендодателя?
12. Как учитываются у арендодателя прямые затраты по оформлению договора финансовой аренды?
13. Как отражается прибыль от продаж при передаче в финансовую аренду активов арендодателем-производителем?
14. Как отражается операционная аренда в финансовой отчетности арендодателя?
15. Почему в операциях продажи активов с обратной финансовой арендой превышение выручки от продаж над балансовой стоимостью актива не признается арендатором-продавцом одновременно как доход?
16. Как должны быть признаны прибыль или убыток по операциям продажи активов с обратной операционной арендой?

Тесты

1. IAS 17 «Аренда» применяется в качестве основы для оценки:

- а) инвестиционной недвижимости, предоставляемой арендодателями по договорам операционной аренды;
- б) биологических активов, находящихся в распоряжении арендаторов по договорам финансовой аренды;
- в) арендованных земельных участков как объектов основных средств.

2. Если ожидается, что по истечении срока аренды право собственности на арендуемые земельные участки и здания перейдет к арендатору, то земля и здания квалифицируются:

- а) как объекты операционной аренды;
- б) как объекты финансовой аренды;
- в) как собственные основные средства.

3. Стоимость аренды земельного участка и здания составляет 50 000 долл. Доля стоимости земли составляет 60% в общей стоимости арендуемых объектов. На элемент «здание» приходится:

- а) 30 000 долл. стоимости аренды;
- б) 20 000 долл. стоимости аренды;
- в) 50 000 долл. стоимости аренды.

4. Актив арендуется по договору финансовой аренды на четыре года с арендной платой по 2500 долл. ежегодно. Ставка дисконтирова-

ния — 15%. Дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей за весь срок аренды составит:

- а) 7138 долл.;
- б) 10 000 долл.;
- в) 2862 долл.

5. Дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей составляет 5710 долл. Справедливая стоимость взятого в финансовую аренду оборудования — 5000 долл. На балансе арендатора оборудование и обязательство по финансовой аренде будут признаны в сумме:

- а) 5710 долл.;
- б) 5000 долл.;
- в) 710 долл.

6. Первоначальные прямые затраты арендатора при финансовой аренде:

- а) включаются в стоимость арендуемого актива;
- б) учитываются как расходы текущего периода;
- в) уменьшают сумму арендных платежей арендатора.

7. Организация взяла в финансовую аренду оборудование сроком на пять лет. Срок полезной службы оборудования — восемь лет. У арендатора нет обоснованной уверенности в том, что он получит право собственности по окончании срока аренды. Оборудование будет амортизироваться в течение:

- а) пяти лет;
- б) восьми лет;
- в) трех лет.

8. Первоначальные прямые затраты арендодателя при финансовой аренде:

- а) включаются в первоначальную оценку дебиторской задолженности по финансовой аренде;
- б) признаются расходами текущего периода;
- в) уменьшают сумму арендных платежей арендатора.

9. Первоначальные прямые затраты арендодателя при операционной аренде:

- а) признаются расходами текущего периода;
- б) включаются в балансовую стоимость арендуемого актива;
- в) включаются в первоначальную оценку кредиторской задолженности арендодателя.

10. Если в результате операции по продаже с обратной финансовой арендой выручка от продаж превышает балансовую стоимость актива, такое превышение у продавца-арендатора:

- а) немедленно признается как доход;
- б) переносится и списывается в течение срока аренды;
- в) переносится и списывается в течение предполагаемого периода использования актива.

11. Если в результате операции по продаже с обратной операционной арендой цена продажи установлена по справедливой стоимости, прибыль или убыток у продавца-арендатора должны быть:

- а) немедленно признаны как доход (расход);
- б) перенесены и списаны в течение срока аренды;
- в) перенесены и списаны в течение предполагаемого периода использования актива.

12. Если в результате операции по продаже с обратной операционной арендой справедливая стоимость на момент совершения операции продажи ниже балансовой стоимости актива, то разница между балансовой и справедливой стоимостью у продавца-арендатора:

- а) немедленно признается как убыток;
- б) переносится и списывается в течение срока аренды;
- в) переносится и списывается в течение предполагаемого периода использования актива.

13. Если в результате операции по продаже с обратной финансовой арендой продажная цена выше справедливой стоимости актива, такое превышение у продавца-арендатора:

- а) немедленно признается как доход;
- б) переносится и списывается в течение срока аренды;
- в) переносится и списывается в течение предполагаемого периода использования актива.

Задания

Задание 1. Объясните порядок классификации аренды земельных участков и зданий в соответствии с МСФО 17. Как распределяются арендные платежи по элементам «земля» и «здания»?

Задание 2. Составьте расчет распределения процентных платежей актуарным методом. Опишите, как операция финансовой аренды влияет на Отчет о совокупном доходе за год до 30 сентября 2012 г.

Исходные данные. Компания А 1 октября 2011 г. заключила договор финансовой аренды сроком на пять лет. По договору арендован пе-

чатный пресс стоимостью 300 000 долл. Расчетный срок его эксплуатации — пять лет. Арендные платежи составляют 70 000 долл. в год. Платежи выплачиваются авансом начиная с 1 октября 2011 г. Процентная ставка по договору аренды равна 8,36%. Амортизация печатного пресса будет начисляться по методу равномерного начисления в течение пяти лет.

Задание 3. Составьте расчет распределения процентных платежей кумулятивным методом. Опишите, как операция финансовой аренды повлияет на показатели Отчета о финансовом положении за год до 30 сентября 2012 г.

Исходные данные те же, что в задании 2.

Задание 4. Составьте расчет распределения процентных платежей актуарным методом.

Исходные данные. Компания Д 1 октября 2011 г. заключила договор финансовой аренды сроком на пять лет. По договору арендовано специализированное производственное оборудование. Срок аренды составляет четыре года. Первый арендный платеж на сумму 10 000 долл. произведен 1 октября 2011 г. Затем осуществляются равномерные платежи в размере 5000 долл. в течение оставшихся трех лет: 1 октября 2012, 2013 и 2014 гг. соответственно. Ставка процента, подразумеваемая в договоре аренды, составляет 8%. Справедливая стоимость арендованного оборудования на 1 октября 2011 г. оценивалась в 22 900 долл.

Задание 5. Объясните, как учитываются у арендатора-продавца операции продажи с обратной арендой.

Исходные данные. Компания В продает станок компании Д, которая передает его обратно компании В на условиях финансовой аренды. Выручка от продажи станка составляет 10 000 долл. (по справедливой стоимости). Балансовая стоимость проданного станка составляла 8000 долл. Срок экономической службы станка — четыре года. По договору аренды будет осуществлено четыре арендных платежа по 3000 долл. каждый.

Задание 6. Объясните, как учитываются у арендатора-продавца операции продажи с обратной арендой.

Исходные данные. Компания В продает станок компании Д, которая передает его обратно компании В на условиях операционной аренды. Выручка от продажи станка составляет 20 000 долл. Справедливая стоимость станка — 15 000 долл. Балансовая стоимость проданного станка составляла 12 000 долл. Срок экономической службы

станка — четыре года. По договору аренды будет осуществлено четыре арендных платежа по 4000 долл. каждый.

Задание 7. Подготовьте выдержку из финансовой отчетности компании «Омега» за год, окончившийся 31 марта 2011 г., в отношении договора аренды.

Исходные данные. Компания «Омега» 1 апреля 2009 г. взяла в финансовую аренду объект основных средств сроком на пять лет. Арендные платежи осуществляются на условиях предоплаты и составляют 60 000 долл. в год. Процентная ставка, установленная договором аренды, — 8%. Справедливая стоимость объекта аренды на 1 апреля 2009 г. составляла 260 000 долл. Компания амортизирует аналогичные активы по методу уменьшаемого остатка исходя из ставки 25% в год.

Задание 8. Подготовьте выдержку из финансовой отчетности компании за год, окончившийся 31 марта 2011 г. в отношении договора аренды.

Исходные данные. Компания с 1 апреля 2010 г. взяла в финансовую аренду оборудование на четыре года с ежегодной выплатой 45 000 долл. в конце года. Ставка процента по договору аренды составляет 8%. Стоимость оборудования составляет 150 000 долл., а срок его службы — четыре года. Дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей равняется справедливой стоимости оборудования. Компания амортизирует аналогичное оборудование по методу равномерного начисления.

Задание 9. Объясните, каким образом должно отражаться в отчетности компании «Мега» оборудование, приобретенное 1 января 2011 г. за 80 000 долл., если оно сразу же было сдано в аренду на пять лет за 20 000 долл. к уплате ежегодно 31 декабря. Срок полезной службы оборудования — пять лет, ликвидационная стоимость равна нулю. Процентная ставка, подразумеваемая в договоре аренды, — 8%.

Задание 10. Объясните, какие ошибки были допущены компанией «Тасма» при составлении финансовой отчетности за год, окончившийся 31 декабря 2011 г., и дайте рекомендации по исправлению ошибок.

Исходные данные. Компания «Тасма» в финансовой отчетности показала в составе основных средств оборудование, приобретенное 1 января 2011 г. за 80 000 долл. Срок полезной службы оборудования — пять лет, ликвидационная стоимость равна нулю. Амортизационные отчисления, показанные в отчетности за 2011 г., составили

16 000 долл. Первый полученный арендный платеж, равный 20 000 долл., был включен в выручку. Вместе с тем это оборудование сразу же было сдано в аренду на пять лет за 20 000 долл. к уплате ежегодно 31 декабря. Процентная ставка, подразумеваемая в договоре аренды, — 8%.

Задание 11. Определите вид аренды объектов недвижимости и подготовьте выдержку из финансовой отчетности компании «Ипсилон» за год, окончившийся 31 декабря 2011 г. в отношении договора аренды.

Исходные данные. Компания «Ипсилон» 1 апреля 2011 г. взяла в аренду землю и здание сроком на 25 лет. На 1 апреля 2011 г. справедливая стоимость права аренды на землю и здания данного объекта недвижимости оценивалась в 10 000 000 долл. по каждому компоненту. По окончании срока аренды земля и здание будут возвращены арендодателю. Однако здание скорее всего обветшает к концу срока аренды, и потребуются его снос. Сумма арендного платежа, производимого в конце каждого шести месяцев, равна 110 000 долл. Полугодовая ставка процента, подразумеваемая договором аренды, — 5% (при годовой ставке процента, приблизительно равной 10%).

4

МСФО 23 «Затраты по займам» (IAS 23)

4.1. Порядок применения IAS 23 / 4.2. Цель применения IAS 23 / 4.3. Сфера применения IAS 23 / 4.4. Основополагающий принцип / 4.5. Признание / 4.6. Затраты по займам, разрешенные для капитализации / 4.7. Затраты по займам и инвестиционный доход / 4.8. Ставка капитализации / 4.9. Превышение балансовой стоимости квалифицируемого актива над возмещаемой суммой / 4.10. Начало капитализации / 4.11. Приостановление капитализации / 4.12. Прекращение капитализации / 4.13. Расходы на квалифицируемый актив / 4.14. Раскрытие информации о затратах по займам в финансовой отчетности

4.1. Порядок применения IAS 23

В международном стандарте (IAS) 23 «Затраты по займам» рассматривается такой вид активов, как квалифицируемые активы. Этот стандарт применяется в редакции 2007 г. Пересмотренная редакция стандарта заменяет собой IAS 23 «Затраты по займам» 1993 г. и подлежит применению в отношении годовых периодов, начавшихся с 1 января 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение стандарта приветствуется.

4.2. Цель применения IAS 23

Цель стандарта состоит в установлении порядка учета затрат по займам и соответствующих требований к раскрытию информации в финансовой отчетности.

Затраты по займам — процентные и другие расходы, понесенные компанией в связи с получением заемных средств.

Затраты по займам могут включать в себя:

- процентные расходы, рассчитанные с использованием метода эффективной ставки процента согласно IAS 39 «Финансовые инструменты — признание и оценка»;
- платежи в отношении финансовой аренды, отраженные в учете в соответствии с IAS 17 «Аренда»;

4. МСФО 23 «Затраты по займам» (IAS 23)

- курсовые разницы, возникающие в результате займов в иностранной валюте, в той мере, в которой они считаются корректировкой затрат на выплату процентов.

4.3. Сфера применения IAS 23

IAS 23 не применяется в отношении фактических или подразумеваемых затрат, связанных с акционерным капиталом (включая привилегированные акции), не классифицируемым как обязательство.

Кроме того, организация не обязана применять IAS 23 к затратам по займам, непосредственно связанным с приобретением, строительством или производством:

- квалифицируемого актива, оцениваемого по справедливой стоимости (например, биологического актива);
- запасов, изготавливаемых или иным способом производимых в больших количествах на регулярной основе.

4.4. Основополагающий принцип

Основополагающим принципом учета затрат по займам в соответствии с МСФО 23 является следующий: затраты по займам, непосредственно связанные с приобретением, строительством или производством квалифицируемого актива, включаются в первоначальную стоимость этого актива.

Квалифицируемый актив — это актив, подготовка которого к предполагаемому использованию или для продажи обязательно требует значительного времени.

В зависимости от обстоятельств квалифицируемыми активами могут быть:

- запасы;
- предприятия обрабатывающей промышленности;
- предприятия электроэнергетики;
- нематериальные активы;
- инвестиционная недвижимость.

Пример 4.1. Организация производит коньяк, который требует 25-летней выдержки. Запасы коньяка относятся к квалифицируемым активам.

4.6. Затраты по займам, разрешенные для капитализации

Не являются квалифицируемыми активами: финансовые активы и запасы, изготавливаемые или иным способом производимые за короткий период, активы, которые при их приобретении готовы к использованию по назначению или продаже.

Пример 4.2. Организация изготавливает продукцию, производственный цикл которой составляет три месяца. Эта продукция не относится к квалифицируемому активу.

4.5. Признание

Признание — это процесс включения в Отчет о финансовом положении или Отчет о совокупном доходе элементов финансовой отчетности, которые отвечают условиям признания.

Организация обязана капитализировать затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива, и включать в первоначальную стоимость этого актива. Эти затраты включаются в первоначальную стоимость квалифицируемого актива при условии возможного получения организацией в будущем экономических выгод от квалифицируемого актива и если при этом затраты могут быть надежно измерены. Прочие затраты по займам надлежит признавать в качестве расходов за период, в котором организация осуществила эти затраты.

Пример 4.3. Организация получила кредит банка на строительство атомной электростанции. Предполагаемый срок строительства — три года. Сумма процентов по кредиту за весь срок строительства составляет 30 000 долл. Эти затраты включаются в первоначальную стоимость атомной электростанции. Кроме того, организация понесла расходы, связанные с экспертизой кредитного договора, в сумме 2000 долл. Эти расходы признаются в качестве расходов за период и не включаются в первоначальную стоимость атомной электростанции.

4.6. Затраты по займам, разрешенные для капитализации

Затраты по займам, непосредственно связанные с приобретением, строительством или производством квалифицируемого актива, — это затраты по займам, которых можно было бы избежать, если бы не были осуществлены расходы на соответствующий актив.

Пример 4.4. Если бы организация не вела строительство атомной электростанции, то можно было бы избежать затрат по займам.

В том случае, когда организация занимает средства для приобретения конкретного квалифицируемого актива, затраты по займам, непосредственно связанные с этим активом, могут быть четко идентифицированы.

Пример 4.5. Организация 1 июня 2011 г. получила кредит банка на разработку новой технологии производства продукции в сумме 60 000 долл. под 15% годовых. Срок окончания разработки — декабрь 2012 г. Поскольку затраты на разработки формируют себестоимость внутренне созданного нематериального актива и внутренне созданный нематериальный актив удовлетворяет определению квалифицируемого актива, проценты по кредиту включаются в первоначальную стоимость создаваемой технологии.

В 2011 г. затраты по займам, разрешенные для капитализации, составят 4500 долл. ($60\,000 \times 15\% \times 6 : 12$).

Вместе с тем выявление непосредственной связи между конкретными займами и квалифицируемым активом может вызвать затруднение.

Пример 4.6. Финансовая деятельность организаций, входящих в холдинг, координируется централизованно. Это затрудняет выявление непосредственной связи между получаемыми кредитами на приобретение и строительство конкретных квалифицируемых активов.

Трудности появляются также тогда, когда группа организаций использует ряд долговых инструментов для получения заемных средств по разным процентным ставкам и ссужает эти средства на разной основе организациям в составе группы.

Пример 4.7. Группа организаций, входящих в холдинг, для получения займов выпускает облигации. Процентные ставки по облигационным займам значительно различаются.

Средства полученных займов используются для предоставления заемных средств организациям, входящим в состав группы, по разным процентным ставкам. Это затрудняет выявление непосредственной связи между получаемыми заемными средствами на приобретение и строительство конкретных квалифицируемых активов.

Дополнительно усложняют ситуацию колебания валютных курсов, а также использование группой кредитов, деноминирован-

ных в иностранной валюте или привязанных к ней, в условиях высокой инфляции.

В результате этого определение величины затрат по использованию заемных средств, непосредственно связанных с приобретением квалифицируемого актива, затруднено и требует применения субъективной оценки.

4.7. Затраты по займам и инвестиционный доход

Сумма затрат по займам, разрешенная для капитализации квалифицируемого актива, должна определяться как фактические затраты, понесенные по этим займам в течение периода, за вычетом любого инвестиционного дохода от временного инвестирования таких заемных средств.

Следует отметить, что в некоторых случаях полученные организацией заемные средства могут быть временно инвестированы до их расходования на квалифицируемый актив и организация получает инвестиционный доход. Такой доход вычитается из суммы понесенных затрат по займам.

Пример 4.8. Организация 1 июля 2011 г. получила кредит на строительство завода на сумму 500 000 долл. под фиксированную ставку 14% годовых. Предполагаемый срок строительства завода — два года. Сумма затрат по займам, включаемых в стоимость завода, в 2011 г. составила 35 000 долл. ($500\,000 \times 14\% \times 6 : 12$). Организация временно инвестировала средства полученного кредита в ценные бумаги сроком на один месяц (с 1 июля 2011 г. по 31 июля 2011 г.) под 18% годовых. В результате инвестирования был получен доход в сумме 7644 долл. ($500\,000 \times 18\% \times 31 : 365$).

Общая сумма капитализируемых затрат уменьшается на величину инвестиционного дохода, и в стоимость завода в 2011 г. будет включена сумма 27 356 долл. ($35\,000 - 7644$).

4.8. Ставка капитализации

В объемах, в которых организация получает заемные средства в общих целях и использует их для приобретения квалифицируемого актива, сумма затрат по займам, разрешенная для капитализации, должна определяться путем применения ставки капитализации к затратам на данный актив.

Ставкой капитализации должно быть средневзвешенное значение затрат по займам применительно к займам организации, ос-

тающимися непогашенными в течение периода, за исключением ссуд, полученных специально для приобретения квалифицируемого актива. При этом сумма затрат по займам, капитализированных организацией в течение периода, не должна превышать сумму затрат по займам, понесенных в течение этого периода.

Пример 4.9. В течение 2011 г. организация имела следующие заимствования: кредит банка № 1 — 80 000 долл. под 20% годовых сроком на шесть месяцев; кредит банка № 2 — 40 000 долл. под 25% годовых сроком на шесть месяцев; облигационный заем в сумме 10 000 долл. под 10% годовых сроком на шесть месяцев.

Организация не может выделить заимствования, которые связаны с конкретным квалифицируемым активом. В связи с этим определяется средневзвешенное значение затрат по займам (табл. 4.1).

Таблица 4.1. Расчет средневзвешенной ставки капитализации

Кредит (заем)	Сумма кредита (займа), долл.	Ставка кредита (займа), %	Срок кредита, месяцев	Затраты по займам, долл.	Средневзвешенная сумма кредита (займа), остающаяся непогашенной в течение периода, долл.	Средневзвешенная ставка капитализации, %
Кредит № 1	80 000	20	6	8000 (80 000 x x 20% x 6/12)	40 000 (80 000 x x 6/12)	
Кредит № 2	40 000	25	3	2500 (40 000 x x 25% x 3/12)	10 000 (40 000 x x 3/12)	
Облигационный заем	10 000	10	6	500 (10 000 x x 10% x 6/12)	5000 (10 000 x x 6/12)	
Итого				11 000	55 000	20(11000: : 55 000 x x 100%)

Организация в январе 2011 г. начала строительство нефтебазы. Затраты на строительство составили 50 000 долл. Сумма затрат по займам, которая может быть капитализирована в первоначальную стоимость нефтебазы, равна 10 000 долл. (50 000 x 20%).

Поскольку фактическая сумма затрат по займам, понесенных в течение этого периода, составляет 11 000 долл., то разница 1000 долл. (11 000- 10 000) должна быть признана расходом и отчетного периода.

В некоторых случаях при вычислении средневзвешенного значения затрат по займам в стоимость квалифицируемого актива целесообразно включать все займы материнской и дочерних организаций.

Пример 4.10. Организация «Сигма» 1 января 2011 г. получила долгосрочный кредит банка на строительство завода на сумму 500 000 долл. под фиксированную процентную ставку 14% годовых. Предполагаемый срок строительства завода — два года. Планируемая стоимость строительства составляет 600 000 долл. На финансирование оставшейся части стоимости строительства в размере 100 000 долл. был выделен внутригрупповой заем, предоставленный компании «Сигма» материнской компанией «Альфа» на три года под 10% годовых в размере 150 000 долл. Общая сумма затрат по займам, включаемых в стоимость завода, в 2011 г. составит 75 000 долл. [70 000 (500 000 x x 14%) + 5000 (100 000 x 5%)]. Средняя ставка по займам будет равна 12,5% (75000 : 600 000 x 100%).

В других условиях правильнее использовать для каждой дочерней компании средневзвешенное значение затрат по займам применительно к ее собственным заемным средствам.

4.9. Превышение балансовой стоимости квалифицируемого актива над возмещаемой суммой

Когда балансовая стоимость или предполагаемая окончательная стоимость квалифицируемого актива превышает возмещаемую сумму или возможную чистую цену продаж, балансовая стоимость частично или полностью списывается в соответствии с требованиями IAS 36 «Обесценение активов».

Таким образом, необходимо сопоставить балансовую стоимость квалифицируемого актива или его предполагаемую окончательную стоимость с возмещаемой суммой или возможной чистой ценой продаж. Если возмещаемая сумма актива (или возможная чистая цена продаж) меньше балансовой стоимости актива (или его предполагаемой окончательной стоимости), признается убыток от обесценения, который отражается в финансовой отчетности.

Необходимость такой корректировки обусловлена тем, что в течение периода подготовки квалифицированного актива к использованию может происходить снижение его функциональной полезности в силу каких-либо факторов. Стоимость актива должна быть возмещена в течение его срока полезной службы, поэтому объективная оценка актива должна соответствовать его возмещаемой

4. МСФО 23 «Затраты по займам» (IAS 23)

мой сумме, т.е. сумме, которую организация ожидает получить либо от продажи актива, либо от его дальнейшего использования.

Пример 4.11. Организация «Сигма» строит здание завода с привлечением кредитов банка. Балансовая стоимость здания, в которую включены затраты по займам, составляет 500 000 долл. Однако в ходе строительства выяснилось, что продукция, которая станет производиться на заводе, не будет иметь рынка сбыта. Руководство организации «Сигма» приняло решение о продаже недостроенного здания завода. Возможная чистая цена продаж составляет 400 000 долл. Это возмещаемая сумма здания, она меньше балансовой стоимости, следовательно необходимо обесценить недостроенное здание завода. Убытки от обесценения составят 100 000 долл.

На эту сумму выполняется бухгалтерская запись:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Убыток от обесценения	Незавершенное строительство	100 000

В определенных обстоятельствах величина частичного или полного списания восстанавливается в соответствии с положениями IAS 36 «Обесценение активов».

4.10. Начало капитализации

Организация обязана приступить с начальной даты к капитализации затрат по займам как части себестоимости квалифицируемого актива. Начальной датой считается дата, на которую организация впервые выполнила все следующие условия:

- понесла расходы поданному активу;
- осуществила затраты по займам;
- выполнила действия, необходимые для подготовки актива к его использованию по назначению или продаже.

Деятельность, необходимая для подготовки актива к его использованию по назначению или продаже, включает в себя не только физическое создание самого актива. К ней относится техническая и административная работа, предшествующая началу физического создания актива, например деятельность, связанная с получением разрешений, необходимых для начала строительства. Однако к такой деятельности не относится владение активом, если при этом отсутствуют производство или модификация, изменяющие его состояние. Например, затраты, понесенные по займам в то

4.11. Приостановление капитализации

время, когда проводились землеустроительные работы для строительства, капитализируются в течение периода выполнения соответствующих работ. Однако затраты по займам, понесенные в то время, когда земля, приобретенная для последующего строительства, оставалась во владении без каких-либо подготовительных работ на ней, не подлежат капитализации.

Пример 4.12. Установление даты начала капитализации затрат (табл. 4.2).

Таблица 4.2. Установление начальной даты капитализации

Дата события	Событие
23.02.2011	Приобретение земельного участка для строительства предприятия обрабатывающей промышленности
24.03.2011	Получение займа на год под 12% годовых для строительства с ежемесячной выплатой процентов
25.04.2011	Начало землеустроительных работ для строительства
20.05.2011	Начало строительства предприятия обрабатывающей промышленности
25.04.2011	Начало капитализации затрат по использованию заемных средств

4.11. Приостановление капитализации

Организация должна приостанавливать капитализацию затрат по займам в течение продолжительных периодов, когда активная деятельность по модификации объекта прерывается.

Организация может нести затраты по займам в течение продолжительных периодов, когда деятельность, необходимая для подготовки актива к использованию по назначению или для продажи, прерывается. К таким затратам относятся затраты по содержанию незавершенных объектов. Подобного рода затраты не квалифицируются как капитализируемые.

Однако организация обычно не приостанавливает капитализацию затрат по займам, когда она ведет значительную техническую и административную работу. Организация также обычно не приостанавливает капитализацию затрат по займам, если временная задержка представляет собой необходимую часть процесса подготовки актива для использования по назначению или продажи. На-

пример, капитализация по-прежнему осуществляется в течение продолжительного времени, когда высокий уровень воды задерживает строительство моста, если такой уровень воды является обычным для данного географического региона.

Пример 4.13. Организация «Мега» 25 апреля 2011 г. начала землеустроительные работы для строительства предприятия обрабатывающей промышленности. Строительство было прекращено 15 июня 2011 г. в связи с тем, что понадобилась доработка технической документации. Работы по строительству были продолжены 1 августа 2011 г., а 1 сентября того же года они были прекращены в связи с тем, что организация «Мега» рассматривала предложение о продаже недостроенного объекта конкурирующей организации. В результате переговоров предложение конкурирующей организации было отвергнуто, и 1 декабря 2011 г. строительство предприятия было возобновлено.

Установление даты приостановления капитализации затрат по займам представлено в табл. 4.3.

Таблица 4.3. Установление даты приостановления капитализации

Дата события	Событие	Капитализация затрат по займам
25.04.2011	Начало землеустроительных работ для строительства	Начало капитализации затрат по займам
20.05.2011	Начало строительства предприятия обрабатывающей промышленности	Продолжение капитализации затрат по займам
15.06.2011	Прекращение строительства объекта в связи с доработкой технической документации	Продолжение капитализации затрат по займам
01.08.2011	Продолжение работ по строительству объекта	Продолжение капитализации затрат по займам
01.09.2011	Прекращение строительства объекта в связи с рассмотрением предложения о продаже недостроенного объекта	Прекращение капитализации затрат по займам
01.12.2011	Продолжение работ по строительству объекта	Продолжение капитализации затрат по займам

4.12. Прекращение капитализации

Капитализация затрат по займам должна прекращаться тогда, когда завершены практически все работы, необходимые для подготовки квалифицируемого актива к использованию по назначению или продаже.

Объект обычно считается готовым к использованию по назначению или продаже, когда завершено его физическое сооружение, несмотря на то, что повседневная административная работа все еще может продолжаться. Если остались лишь такие незначительные доработки, как отделка объекта в соответствии с требованиями покупателя или пользователя, это свидетельствует о практически полном завершении работ.

Пример 4.14. Организация «Мега» 25 апреля 2011 г. завершила производство коньяка пятилетней выдержки с привлечением кредитов банка. Однако покупатель требует продать коньяк в бутылках с фирменным логотипом.

На изготовление такой тары потребуется еще два месяца. Несмотря на это 25 апреля 2011 г. необходимо прекратить капитализацию затрат по займам.

Когда организация завершает сооружение квалифицируемого актива по частям и каждая часть может использоваться в то время, как сооружение других частей продолжается, капитализация затрат по займам должна прекращаться по завершении в основном всей работы, необходимой для подготовки данной части актива к использованию по назначению или продаже.

Так, при строительстве промышленной компании, которая объединяет в себе несколько производственных процессов, осуществляемых последовательно в разных цехах компании, расположенных на одной площадке (например, сталепрокатное производство), капитализация затрат по займам будет приостановлена только при полном завершении работ.

Вместе с тем при строительстве бизнес-центра, состоящего из нескольких зданий, каждое из которых пригодно к использованию в отдельности, капитализация затрат по займам приостанавливается по мере ввода каждого здания в эксплуатацию, несмотря на то, что строительство других составных частей еще продолжается.

4.13. Расходы на квалифицируемый актив

В расходы на квалифицируемый актив включаются только расходы, которые выражаются в денежных платежах, переводах других активов или принятии процентных обязательств. Расходы уменьшаются на величину любых полученных в связи с данным активом промежуточных выплат и субсидий на основании положений IAS 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи».

Средняя балансовая стоимость актива в течение периода, включающая в себя ранее капитализированные затраты по займам, обычно равняется обоснованному приблизительному значению расходов, к которым применяется ставка капитализации в этом периоде.

Пример 4.15. Организация «Сигма» строит завод. На строительство было потрачено 500 000 долл. При этом организация «Сигма» получила для строительства бюджетные ассигнования в сумме 200 000 долл.

Таким образом, сумма собственных затрат организации «Сигма» составляет 300 000 долл. (500 000 - 200 000). Расчетная ставка капитализации — 10%. В стоимость завода можно включить 30 000 долл. в виде затрат по займам.

4.14. Раскрытие информации о затратах по займам в финансовой отчетности

В финансовой отчетности организации должна раскрываться следующая информация:

- сумма затрат по займам, капитализированная в течение периода;
- ставка капитализации, использованная для определения величины затрат по займам, удовлетворяющих критериям капитализации.

Контрольные вопросы

1. К затратам по займам каких активов не применяются положения IAS 23?
2. В первоначальную стоимость каких активов включаются затраты по займам?

4.11. Приостановление капитализации

3. Какие затраты по займам разрешает капитализировать IAS 23?
4. Какие трудности возникают при капитализации затрат по займам?
5. Каким образом учитываются затраты по займам, привлеченным для общих целей и направленным на создание квалифицируемого актива?
6. При каких условиях определяется начальная дата капитализации затрат по займам?
7. В каких случаях приостанавливается капитализация затрат по займам?
8. Когда прекращается капитализация затрат по займам?
9. В каких случаях рассчитывается средневзвешенная процентная ставка?
10. Какие последствия возникают, если балансовая стоимость квалифицируемого актива превышает его возмещающую сумму?
11. Как определяется сумма затрат по займам, разрешенная для капитализации актива, когда организация получает инвестиционный доход от временного инвестирования заемных средств?

Тесты

1. Квалифицируемый актив — это актив:
 - а) подготовка которого к предполагаемому использованию или для продажи обязательно требует значительного времени;
 - б) подготовка которого к предполагаемому использованию или для продажи требует существенных расходов;
 - в) производимый за короткий период.
2. Квалифицируемым активом не может быть:
 - а) нематериальный актив;
 - б) актив, который при его приобретении готов к использованию;
 - в) предприятие электроэнергетики.
3. Затраты по займам, непосредственно связанные с приобретением квалифицируемого актива:
 - а) включаются в первоначальную стоимость актива;
 - б) признаются в качестве расходов периода, в котором они произведены;
 - в) признаются в качестве убытков компании.
4. Капитализация затрат по займам начинается, если:
 - а) завершены все работы, необходимые для подготовки квалифицируемого объекта к использованию по назначению;
 - б) выполнены действия, необходимые для подготовки квалифицируемого объекта к использованию по назначению;
 - в) начинается активная деятельность по модификации объекта.

5. Капитализация затрат по займам:
- а) никогда не приостанавливается;
 - б) приостанавливается, когда активная деятельность по модификации объекта прерывается;
 - в) приостанавливается, когда проводится значительная техническая или административная работа.
6. Процесс капитализации затрат по займам должен прекращаться:
- а) когда завершены практически все работы, необходимые для подготовки квалифицируемого актива к использованию по назначению или продаже;
 - б) в течение продолжительных периодов, когда активная деятельность по модификации объекта прерывается;
 - в) если началась работа, необходимая для подготовки актива для использования по назначению или продажи.
7. Понятие «затраты по займам» относится:
- а) ко всем расходам по обслуживанию займов;
 - б) к процентным и другим расходам, которые организация осуществляет в связи с получением заемных средств;
 - в) только к процентным расходам, которые организация производит в связи с получением заемных средств.
8. Капитализация затрат по займам:
- а) должна приостанавливаться в течение любых периодов, когда активная деятельность по модификации объекта прекращается;
 - б) должна приостанавливаться в течение продолжительных периодов, когда активная деятельность по модификации объекта прекращается;
 - в) никогда не приостанавливается.

Задания

Задание 1. Приведите аргументы «за» капитализацию затрат по займам, относящимся к квалифицируемому активу.

Задание 2. Определите, что считать квалифицируемым активом: сыр, производство которого составляет два года, молоко, которое повседневно используется в производстве сыра, или оборудование, которое применяется для производства сыра и при приобретении которого не требуются дополнительные затраты на монтаж.

Задание 3. Рассчитайте соответствующую ставку капитализации при условии, что все заемные средства используются для финанси-

рования производства квалифицируемых активов, но ни один заем не относится к определенному квалифицируемому активу.

Исходные данные. В течение периода организация имеет следующие источники заемных средств:

Кредит (заем)	Непогашенное обязательство, долл.	Затраты по займам, долл.
Кредит банка на один год	8000	1000
Заем на три года	12 000	1000
Облигационный заем	4000	600

Задание 4. Рассчитайте соответствующую ставку капитализации при условии, что весь заем на три года привлечен непосредственно для строительства квалифицируемого актива, а остальные средства используются для финансирования производства квалифицируемых активов, но эти средства не относятся к определенному квалифицируемому активу.

Исходные данные те же, что в задании 3.

Задание 5. Определите сумму затрат по займам, которую организация может капитализировать в 2011 г.

Исходные данные. Организация 1 января 2011 г. начала строительство нескольких отдельных зданий. По состоянию на 31 декабря 2011 г. сумма расходов на строительство составила 120 000 долл. Эти расходы возникали равномерно на протяжении всего года. Проект финансируется за счет общих заимствований, привлеченных в целях строительства.

Стоимость заемного капитала организации можно определить исходя из следующей информации:

Займы	Сумма займа, долл.	Процентная ставка (годовая), %	Срок займа, лет
Кредит банка	50 000	15%	3 года
Заем	50 000	10%	5 лет

Строительство по проекту приостанавливалось дважды в течение 2011 г.: на две недели вследствие обнаружения клада во время земляных работ и на два месяца из-за трудового конфликта.

Задание 6. Определите сумму затрат по займам, которую организация может капитализировать в 2011 г.

Исходные данные. Организация 1 января 2011 г. начала строительство здания, которое будет передано в операционную аренду. Строительство, как ожидается, завершится через четыре года. Оно финансируется исключительно за счет кредита в сумме 500 000 долл., полученного в начале строительства сроком на четыре года под фиксированную ставку 14% годовых. В течение года от временного инвестирования заемных средств был получен доход в сумме 7200 долл.

Задание 7. Определите сумму затрат по займам, которую организация может капитализировать в 2011 г.

Исходные данные. Организация 1 января 2011 г. начала строительство здания, которое предполагалось передавать в операционную аренду. Из-за неблагоприятных условий на рынке аренды строительство данного объекта в течение первых трех месяцев не велось. Оно было завершено 30 сентября 2011 г. Несмотря на все усилия сдать данный объект недвижимости в аренду, по состоянию на конец года он так и остался незанятым. Его балансовая стоимость до включения затрат по займам составляла 120 000 долл. Строительство здания финансировалось за счет заемных средств, в основном привлеченных для финансирования квалифицируемых активов. Средневзвешенная стоимость заемного капитала организации — 10%.

МСФО 36 «Обесценение активов» (IAS 36)

5.1. Порядок применения IAS 36 / 5.2. Цель применения IAS 36 / 5.3. Сфера применения IAS 36 / 5.4. Определение обесценившегося актива / 5.5. Признаки обесценения и их выявление / 5.6. Активы, подлежащие ежегодному тестированию на обесценение / 5.7. Тестирование актива на предмет обесценения / 5.8. Оценка возмещаемой суммы актива / 5.9. Оценка возмещаемой суммы нематериального актива с неопределенным сроком полезной службы / 5.10. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу / 5.11. Ценность от использования актива / 5.12. Основа для оценки будущих потоков денежных средств / 5.13. Составляющие оценки будущих потоков денежных средств / 5.14. Ставка дисконтирования / 5.15. Признание и измерение убытков от обесценения / 5.16. Восстановление убытка от обесценения / 5.17. Раскрытие информации об обесценении активов в отчетности

5.1. Порядок применения IAS 36

Международный стандарт (IAS) 36 «Обесценение активов» применяется в редакции 2004 г. Пересмотренная редакция стандарта заменяет собой IAS 36 «Обесценение активов» 1998 г. Стандарт был изменен в рамках проекта по объединению предприятий и подлежит применению:

- к деловой репутации и нематериальным активам, приобретенным при объединении предприятий, соглашение о которых заключено 31 марта 2004 г. или после этой даты;
- ко всем прочим активам — перспективно (т.е. без пересчета сравнительной информации и начального сальдо) с первого годового периода, начавшегося 31 марта 2004 г. или после этой даты.

Досрочное применение стандарта приветствуется. Если организация начала применять IAS 36 в редакции 2004 г. досрочно, она должна одновременно применять IFRS 3 «Объединение бизнеса» и IAS 38 «Нематериальные активы» (в редакции 2004 г.).

Задание 6. Определите сумму затрат по займам, которую организация может капитализировать в 2011 г.

Исходные данные. Организация 1 января 2011 г. начала строительство здания, которое будет передано в операционную аренду. Строительство, как ожидается, завершится через четыре года. Оно финансируется исключительно за счет кредита в сумме 500 000 долл., полученного в начале строительства сроком на четыре года под фиксированную ставку 14% годовых. В течение года от временного инвестирования заемных средств был получен доход в сумме 7200 долл.

Задание 7. Определите сумму затрат по займам, которую организация может капитализировать в 2011 г.

Исходные данные. Организация 1 января 2011 г. начала строительство здания, которое предполагалось передавать в операционную аренду. Из-за неблагоприятных условий на рынке аренды строительство данного объекта в течение первых трех месяцев не велось. Оно было завершено 30 сентября 2011 г. Несмотря на все усилия сдать данный объект недвижимости в аренду, по состоянию на конец года он так и остался незанятым. Его балансовая стоимость до включения затрат по займам составляла 120 000 долл. Строительство здания финансировалось за счет заемных средств, в основном привлеченных для финансирования квалифицируемых активов. Средневзвешенная стоимость заемного капитала организации — 10%.

IAS 1 АВА

5

МСФО 36 «Обесценение активов» (IAS 36)

IAS 36 / 5.2. Цель применения IAS 36 / 5.3. Сфера применения IAS 36 / 5.4. Определение обесценившегося актива / 5.5. Признание обесценения и его выявление / 5.6. Активы, подлежащие ежегодному тестированию на обесценение / 5.7. Тестирование актива на предмет обесценения / 5.8. Оценка возмещаемой суммы актива / 5.9. Оценка возмещаемой суммы нематериального актива с неопределенным сроком полезной жизни / 5.10. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу / 5.11. Ценность от использования актива / 5.12. Основа для оценки будущих денежных средств / 5.13. Составляющие оценки будущих потоков денежных средств / 5.14. Ставка дисконтирования / 5.15. Признание и измерение убытков от обесценения / 5.16. Восстановление убытка от обесценения / 5.17. Раскрытие информации об обесценении активов в отчетности

1. Порядок применения IAS 36

Международный стандарт (IAS) 36 «Обесценение активов» применяется в редакции 2004 г. Пересмотренная редакция стандарта заменяет собой IAS 36 «Обесценение активов» 1998 г. Стандарт был изменен в рамках проекта по объединению предприятий и подлежит применению:

- к деловой репутации и нематериальным активам, приобретенным при объединении предприятий, соглашение о которых заключено 31 марта 2004 г. или после этой даты;

- ко всем прочим активам — перспективно (т.е. без пересчета сравнительной информации и начального сальдо) с первого годового периода, начавшегося 31 марта 2004 г. или после этой даты.

Досрочное применение стандарта приветствуется. Если организация начала применять IAS 36 в редакции 2004 г. досрочно, она должна одновременно применять IFRS 3 «Объединение бизнеса» и IAS 38 «Нематериальные активы» (в редакции 2004 г.).

5.2. Цель применения IAS 36

Цель стандарта состоит в установлении процедуры для проверки активов на обесценение, отражении активов в отчетности, реверсировании убытка от обесценения, раскрытия информации в примечаниях к отчетности.

5.3. Сфера применения IAS 36

Понятие «обесценение активов» связано с одним из основных принципов международных стандартов — принципом осмотрительности, или бухгалтерского консерватизма. Согласно этому принципу стоимость активов в Отчете о финансовом положении не должна быть завышена.

IAS 36 должен применяться для учета обесценения всех активов, кроме случаев, когда другие МСФО уже содержат специальные требования к признанию или оценке активов. В табл. 5.1 показано, к каким активам не применяются положения IAS 36.

Таблица 5.1. Активы, к которым не применяются положения IAS 36

Наименование активов	Учет активов регулируется стандартами
Запасы	IAS 2 -Запасы»
Активы, возникающие из договоров на строительство	IAS 11 «Договоры на строительство-
Отложенные налоговые активы	IAS 12 «Налоги на прибыль»
Активы, возникающие из вознаграждений работникам	IAS 19 «Вознаграждения работникам»
Финансовые активы	IAS 39 -Финансовые инструменты — признание и оценка-
Инвестиционное имущество, учитываемое по справедливой стоимости	IAS 40 -Инвестиционная недви- жимость»
Биологические активы, связанные с сельскохозяйственной деятельностью, которые учитываются по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу	IAS 41 -Сельское хозяйство»
Отложенные издержки по приобретению и нематериальные активы, возникающие из договорных прав страховщика в рамках договоров страхования	IFRS 4 «Договоры страхования»

4. Определение обесценившегося актива

Окончание табл. 5.1

Наименование активов	Учет активов регулируется стандартами
Долгосрочные активы (или группы выбытия), классифицированные как предназначенные для продажи_	IFRS 5 -Долгосрочные активы, пред- назначенные для продажи, и прекра- щенная деятельность

Вместе с тем IAS 36 применим к финансовым активам, класси- фицированным как дочерние, ассоциированные организации со- гласно определениям в IAS 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», в IAS 28 «Инвестиции в ассоциирован- ные компании», а также к активам, классифицированным как со- вместная деятельность согласно определению в IAS 31 «Участие в совместной деятельности». Обесценение других финансовых акти- нов рассматривается в IAS 39.

4. Определение обесценившегося актива

В IAS 36 приводится следующее определение: «актив считается обесценившимся, когда его балансовая стоимость превышает его возмещаемую сумму».

Балансовая стоимость - сумма, по которой актив отражается после вычета суммы накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

Возмещаемой суммой актива является наибольшая из двух ве- личин: его справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу или ценность от его использования.

Ценность от использования актива - это дисконтированная стоимость будущих потоков денежных средств, получение которых ожидается от актива.

Пример 5.1. Балансовая стоимость станка составляет 25 000 долл., справедливая стоимость станка - 15 000 долл., ценность от использова- ния (определена с учетом будущих денежных поступлений исходя из ставки дисконтирования) - 21 000 долл. В данном случае речь идет об обесценении станка, поскольку его балансовая стоимость (25 000 долл.) превышает возмещаемую сумму (21 000 долл. - наибольшую из двух значений: справедливой стоимости и ценности от использования).

Следует отметить, что выявление возможного обесценения пе- реоцененного актива зависит от метода, примененного для опре-

деления его справедливой стоимости. Порядок выявления обесценения для переоцененного актива представлен в табл. 5.2.

Таблица 5.2. **Порядок выявления обесценения для переоцененного актива согласно IAS 36**

Порядок определения справедливой стоимости	Порядок выявления обесценения актива
Справедливой стоимостью актива является его рыночная стоимость	Единственной разницей между справедливой стоимостью актива и его справедливой стоимостью за вычетом затрат на продажу являются прямые дополнительные затраты на выбытие актива
Справедливая стоимость актива определяется на основе, отличной от его рыночной стоимости	Переоцененная величина (справедливая стоимость) может быть больше или меньше возмещаемой суммы актива, поэтому после переоценки выявляются признаки возможного обесценения актива

Если справедливой стоимостью актива является его рыночная стоимость, то необходимо принять во внимание прямые дополнительные затраты на выбытие актива. В связи с этим становится важным определение существенности этих затрат. В том случае, когда затраты на выбытие незначительны, маловероятно, что стоимость переоцененного актива уменьшилась, поэтому нет необходимости оценивать возмещаемую сумму. В противном случае справедливая стоимость переоцененного актива за вычетом затрат на продажу будет обязательно ниже его справедливой стоимости. В результате переоцененный актив считается обесценившимся, если ценность от его использования меньше, чем его переоцененная величина (т.е. справедливая стоимость).

Пример 5.2. Организация имеет два станка, справедливая стоимость которых определяется на основе, отличной от его рыночной стоимости. Справедливая (балансовая) стоимость станков — 100 000 долл. Предполагаемые затраты на выбытие первого станка существенны и составляют 20 000 долл. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу этого станка будет равна 80 000 долл. (100 000 - 20 000). Ценность от использования станка составляет 70 000 долл. В этом случае возмещаемой суммой станка будет справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу (80 000 долл.), следовательно, убыток от обесценения станка составит 20 000 долл. (100 000 - 80 000).

Затраты на выбытие второго станка незначительны и равны 1000 долл. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу этого станка — 99 000 долл. (100 000 - 1000). В этом случае нет необходимости оценивать возмещаемую сумму станка.

6. Признаки обесценения и их выявление

Организация обязана на конец отчетного периода выявлять признаки возможного обесценения актива. Последовательность действий при оценке обесценения актива показана на рис. 5.1.

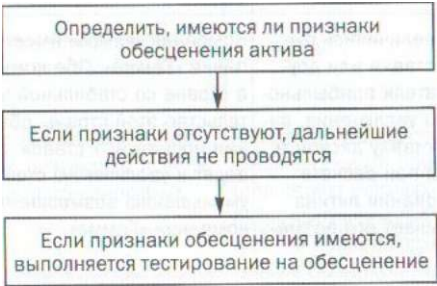


Рис. 5.1. Последовательность действий при оценке обесценения актива

Таким образом, организация сначала выявляет признаки возможного обесценения активов и только при наличии таких признаков проводит тестирование на их обесценение. В процессе выявления признаков возможного обесценения актива организация обязана как минимум рассмотреть и внешние, и внутренние источники информации (табл. 5.3 и 5.4).

Таблица 5.3. **Признаки возможного обесценения актива (внешние источники информации)**

Внешний источник информации	Пример
В течение периода рыночная стоимость актива уменьшилась на существенно более значительную величину, чем можно было бы ожидать по прошествии времени или нормального использования	Компания «Альфа» имеет дочернюю компанию «Гамма». Дочерняя компания специализируется в области коммерческой недвижимости и активно работает на рынках Греции. В экономике Греции начался глубокий спад. Это служит признаком того, что балансовая стоимость компании «Гамма» в финансовой отчетности компании «Альфа» завышена

Окончание табл. 5.

Внешний источник информации	Пример
Существенные изменения, имевшие неблагоприятные последствия для организации, произошли в течение периода или ожидаются в ближайшем будущем в технологических, рыночных, экономических или юридических условиях, в которых работает организация, или на рынке, для которого предназначен актив	Компания -Альфа- имеет металлургический завод, где используются доменные печи, фактический срок службы которых составляет более 20 лет. Конкурент компании -Альфа- — компания -Сигма» — объявила о том что она намерена использовать новые доменные печи и новую технологию производства стали. Это является признаком возможного обесценения активов компании -Альфа-
В течение периода увеличились рыночные процентные ставки или другие рыночные показатели прибыльности инвестиций, и это увеличение, вероятно, повлияет на ставку дисконта, которая используется при расчете ценности от использования актива и существенно уменьшает его возмещаемую сумму	Компания -Альфа» имеет 60% капитала компании -Гамма». Обе компании работают в стране со стабильной экономикой. Правительство этой страны объявило о повышении процентных ставок. Это повышение приводит к увеличению ставки дисконта и уменьшению возмещаемой суммы активов компании -Гамма»
Балансовая стоимость чистых активов организации превышает ее рыночную капитализацию	Компания -Альфа» — открытое акционерное общество. Балансовая стоимость ее чистых активов составляет 100 млн долл. Рыночная капитализация компании снизилась и равна 80 млн долл., что свидетельствует об обесценении активов компании -Альфа-

Таблица 5.4. Признаки возможного обесценения актива (внутренние источники информации)

Внутренний источник информации	Пример
Существуют признаки устаревания или физического повреждения актива	Компания -Альфа- имеет машиностроительный завод, на котором используются специализированные станки, приобретенные 10 лет назад. Возраст станков свидетельствует об их возможном обесценении
Существенные изменения, имевшие неблагоприятные последствия для организации, произошли в течение периода или ожидаются в ближайшем будущем в отношении интенсивности и способа	Компания -Альфа- имеет машиностроительный завод, на котором используются специальные станки. В связи с тем, что продукция, производимая на этих станках, не имеет рынка сбыта, компания

Продолжение табл. 5.4

Внутренний источник информации	Пример
текущего или предполагаемого использования актива. К числу таких изменений относятся: • простой актива; • планы прекращения или реструктуризации деятельности, в которой используется актив; • планы реализации актива до наступления ранее предполагавшейся даты выбытия; • пересмотр срока полезной службы — из неопределенного в ограниченный по времени	намерена прекратить использование станков, что свидетельствует об их обесценении
Внутренняя отчетность показывает, что текущие или будущие результаты использования актива хуже прогнозируемых, например: • превышение потоков денежных средств для приобретения актива или последующих потребностей в денежных средствах для его эксплуатации и обслуживания над потоками, предусмотренными бюджетом; • фактические чистые потоки денежных средств или операционной прибыли, или убытка значительно хуже, чем заложенные в бюджет; • существенное снижение предусмотренных бюджетом чистых потоков денежных средств или операционной прибыли, или существенное увеличение предусмотренных бюджетом убытков, проистекающих из данного актива	Компания -Альфа» работает в сфере профессионального обучения. Она разработала серию учебных программ, которые были выпущены год назад. Затраты, связанные с разработкой учебных программ, были капитализированы в соответствии с IAS 38 -Нематериальные активы-. Однако уровень продажи учебных программ был гораздо ниже прогнозируемого. Неспособность компании достичь планируемых показателей продаж может свидетельствовать о том, что нематериальные активы обесценены
Балансовая стоимость инвестиции в отдельной финансовой отчетности превышает значения балансовой стоимости чистых активов объекта инвестиций, включая связанную с ними деловую репутацию, в консолидированной финансовой отчетности.	Компания -Альфа» имеет дочернюю компанию -Гамма». Сумма дивидендов, полученная компанией -Альфа» от компании -Гамма» за период, составила 22 млн долл. Компания -Гамма» имела годовой доход в этом периоде в размере 20 млн долл., что свидетельствует об обесценении активов компании «Гамма»

Окончание табл. 5.4

Внутренний источник информации	Пример
Сумма дивидендов, получаемых от дочерней, совместно контролируемой или ассоциированной компании, превышает суммарный совокупный доход этих компаний в периоде, в котором объявлен такой дивиденд	

Приведенный перечень признаков возможного обесценения актива не является исчерпывающим. Организация может выявить и другие признаки обесценения. Если признаки обесценения отсутствуют, то дальнейшие действия в организации по обесценению активов не проводятся. Если выявлены какие-либо признаки обесценения, выполняется тестирование и определяется убыток от обесценения активов. При тестировании убыток от обесценения может и не быть признан. Однако обнаруженные признаки возможного обесценения активов влекут за собой пересмотр и корректировку оставшегося срока полезной службы, метода амортизации или ликвидационной стоимости в соответствии со стандартами, применимыми к данному активу.

5.6. Активы, подлежащие ежегодному тестированию на обесценение

Независимо от наличия признаков возможного обесценения, организация обязана ежегодно тестировать на обесценение активы, которые в силу своей специфики наиболее подвержены обесценению. Такими активами являются:

- нематериальные активы с неопределенным сроком полезной службы;
- нематериальные активы, еще не доступные для использования;
- деловая репутация, приобретенная при объединении предприятий.

В связи с тем, что по нематериальным активам, еще не доступным для использования, невозможно определить способность этих активов генерировать будущие экономические выгоды от их использования, по ним необходимо проводить ежегодное тестирование на обесценение. Тест на обесценение нематериальных активов

7. Тестирование актива на предмет обесценения

может быть выполнен в любое время в течение годового периода, но при условии его ежегодного повторения в то же самое время. Разные нематериальные активы могут тестироваться в разное время. Вновь приобретенные нематериальные активы подлежат тестированию на обесценение до конца текущего годового периода, в котором они были приобретены.

1 7. Тестирование актива на предмет обесценения

При выявлении любого признака, свидетельствующего об обесценении, организация должна провести тестирование актива на предмет обесценения. Процесс тестирования актива на обесценение показан на рис. 5.2.

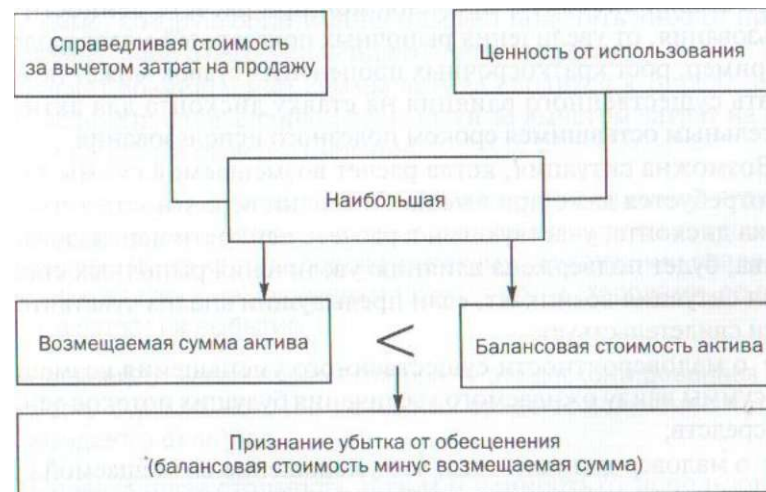


Рис. 5.2. Тестирование актива на предмет обесценения

Таким образом, признание убытка от обесценения сводится к сравнению двух величин: балансовой стоимости актива и ее возмещаемой суммы. Если возмещаемая сумма больше или равна балансовой стоимости актива, обесценение не происходит. Если возмещаемая сумма актива меньше балансовой стоимости актива, признается убыток от обесценения, который отражается в финансовой отчетности.

Следует отметить, что при определении необходимости оценки возмещаемой суммы нематериальных активов с неопределенным

сроком полезной службы, еще не пригодных для использования, а также деловой репутации применяется принцип существенности. В некоторых случаях определение возмещаемой суммы может и не потребоваться. Например, возмещаемая сумма актива, определенная на предыдущую отчетную дату, существенно превышает его балансовую стоимость, и за период не произошло никаких событий, которые устранили бы эту разницу. Или предшествующий анализ может показывать, что возмещаемая сумма актива нечувствительна к одному или нескольким признакам обесценения, которые показаны в табл. 5.3 и 5.4.

Формальная оценка возмещаемой суммы актива не проводится при увеличении в течение периода рыночных процентных ставок или других показателей прибыльности инвестиций, если зависимость ставки дисконта, применяемой при расчете ценности использования, от увеличения рыночных показателей маловероятна. Например, рост краткосрочных процентных ставок может не оказывать существенного влияния на ставку дисконта для актива с длительным оставшимся сроком полезного использования.

Возможна ситуация, когда расчет возмещаемой суммы также не потребует даже при высокой степени вероятности того, что ставка дисконта, участвующая в расчете ценности использования актива, будет подвержена влиянию увеличения рыночных ставок. Такая ситуация возникает, если предыдущий анализ чувствительности свидетельствует:

- о маловероятное™ существенного уменьшения возмещаемой суммы ввиду ожидаемого увеличения будущих потоков денежных средств;
- о маловероятности того, что уменьшение возмещаемой суммы приведет к существенному убытку от обесценения.

Пример 5.3. Организация имеет в наличии еще не пригодный для использования нематериальный актив, приобретенный в конце 2010 г. Предполагаемый срок полезной службы актива равен четырем годам. На конец 2010 г. организация выполнила расчет ценности от использования актива, которая и является возмещаемой суммой. Расчет проводился с учетом ставки дисконтирования, равной 12%. Возмещаемая сумма — 108 023 долл. Балансовая стоимость актива на конец 2010 г. составляла 90 000 долл.

В связи с тем, что в дальнейшем прогнозируется повышение рыночных процентных ставок, возмещаемая сумма может уменьшаться. Но это маловероятно, поскольку будущие потоки денежных средств

увеличатся. С учетом увеличения будущих потоков денежных средств и ставки дисконтирования, равной 15%, сделан расчет ценности от использования, величина которой составляет 130 675 долл. В таких ситуациях расчет возмещаемой суммы в дальнейшем не потребует.

8. Оценка возмещаемой суммы актива

1 Применение показателя возмещаемой суммы связано с корректировкой балансовой стоимости актива. Необходимость корректировок обусловлена тем, что в течение периода использования актива может происходить снижение его функциональной полезности в силу каких-либо факторов. Стоимость актива должна быть возмещена в течение его срока полезной службы, поэтому объективная оценка актива должна соответствовать его возмещаемой сумме, т.е. сумме, которую организация ожидает получить либо от продажи актива, либо от его дальнейшего использования.

Расчет возмещаемой суммы актива сводится к определению двух величин: справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу и ценности от использования.

Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу — сумма, которую можно получить путем продажи актива при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и не зависящими друг от друга сторонами, за вычетом затрат на выбытие.

Ценность от использования актива — это дисконтированная стоимость будущих потоков денежных средств, получение которых ожидается от актива.

Справедливая стоимость актива и ценность от использования представляют собой два разных подхода к оценке актива. Справедливая стоимость определяется на основе рыночных, не зависящих от организации факторов, а ценность от использования — на основе собственных оценок организации в соответствии с предполагаемыми будущими денежными потоками с учетом специфики самой организации.

Поскольку возмещаемая сумма — это максимальное значение из двух величин, то если при определении одной величины (справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу или ценности от использования) она окажется больше балансовой стоимости, не будет и необходимости определять вторую величину.

Пример 5.4. Организация имеет в наличии актив балансовой стоимостью 100 000 долл. Справедливая стоимость актива за вычетом затрат на продажу — 120 000 долл. В такой ситуации нет необходимости делать расчет ценности от использования этого актива, поскольку его балансовая стоимость меньше справедливой стоимости и убыток от обесценения не возникает.

Справедливая стоимость актива за вычетом затрат на продажу может быть определена даже в том случае, если актив не обращается на активном рынке. Однако в некоторых ситуациях ввиду отсутствия основы для надежной оценки справедливую стоимость определить невозможно. При таких обстоятельствах в качестве возмещаемой суммы может быть взята ценность от использования актива.

Если нет серьезных указаний на то, что ценность от использования актива существенно превышает его справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу, то за возмещаемую сумму принимается справедливая стоимость. Это чаще всего относится к активам, предназначенным для выбытия. Объясняется такая ситуация тем, что ценность от использования актива, предназначенного для выбытия, состоит в основном из чистых поступлений от его выбытия, поскольку будущие потоки денежных средств от продолжающегося использования актива до его реализации вряд ли будут значительными.

Пример 5.5. Организация имеет в наличии актив балансовой стоимостью 100 000 долл. и сроком полезной службы, равным четырем годам. Руководство организации принимает решение о продаже этого актива через два года. Получение экономических выгод ожидается в основном не от дальнейшего использования актива, а от его выбытия. В связи с этим есть основания предполагать, что ценность от использования существенно не превышает его справедливой стоимости.

Справедливая стоимость актива за вычетом затрат на продажу составляет 120 000 долл. Это и будет возмещаемой суммой актива.

5.9. Оценка возмещаемой суммы нематериального актива с неопределенным сроком полезной службы

Согласно IAS 36 тестирование на обесценение нематериальных активов с неопределенным сроком полезной службы должно проводиться ежегодно. Вместе с тем IAS 36 разрешает использовать при

10. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу

тестировании на обесценение таких активов в текущем периоде возмещаемую сумму}, которая была определена в предыдущем периоде. Однако это возможно при условии, что будут удовлетворены все перечисленные далее критерии:

- нематериальный актив является частью генерирующей единицы наряду с другими активами, и образующие эту единицу активы и обязательства не претерпели существенных изменений со времени последнего вычисления возмещаемой суммы;

- результатом самых последних вычислений возмещаемой суммы стала величина, существенно превысившая балансовую стоимость актива;

- анализ произошедших событий и изменившихся обстоятельств со времени самых последних вычислений возмещаемой суммы свидетельствует о малой вероятности того, что определенная на текущий момент возмещаемая сумма будет меньше балансовой стоимости актива.

Пример 5.6. Организация в предыдущем периоде проводила тестирование торговой марки с неопределенным сроком полезной службы на предмет обесценения. Балансовая стоимость торговой марки равнялась 144 000 долл., а ее возмещаемая сумма существенно превышает балансовую стоимость и составляет 250 000 долл.

Анализ происходящих событий свидетельствует о том, что в текущем отчетном периоде возмещаемая сумма актива будет меньше балансовой стоимости. В такой ситуации при тестировании на обесценение в отчетном периоде в качестве возмещаемой используется сумма, которая была определена в предыдущем периоде.

10. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу

В IAS 36 рассмотрено несколько альтернативных вариантов определения справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу.

Вариант 1. Существует договор о продаже, имеющий обязательную силу, в сделке между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и не зависящими друг от друга сторонами. Алгоритм определения справедливой стоимости для такого варианта приведен на рис. 5.3.

Таким образом, затраты на выбытие вычитаются при определении справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

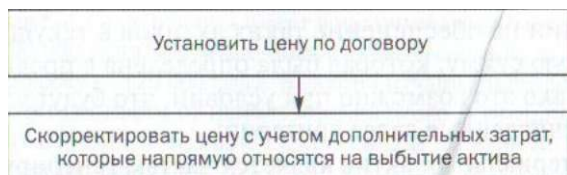


Рис. 5.3. Алгоритм определения справедливой стоимости актива при наличии договора о продаже

Затраты на выбытие — это дополнительные затраты, которые напрямую связаны с выбытием актива, за исключением финансовых затрат и расходов по налогу на прибыль.

К затратам на выбытие относятся:

- затраты на юридическое обслуживание;
- гербовые сборы и аналогичные налоги на операцию;
- затраты на демонтаж активов;
- прямые дополнительные затраты на предпродажную подготовку актива.

Вместе с тем выходные пособия (согласно определению в IAS 19 «Вознаграждения работникам») и затраты, связанные с сокращением или реорганизацией организации, следующей за выбытием активов, не являются прямыми дополнительными затратами на выбытие актива.

Выходные пособия — вознаграждения работникам, являющиеся результатом решения компании уволить работника до достижения им пенсионного возраста либо решения работника добровольно уволиться в обмен на такие вознаграждения.

Пример 5.7. Организация имеет производственное оборудование. Через три года намеревается его продать по стоимости 100 000 долл. Заключен договор о продаже, который имеет обязательную силу, с хорошо осведомленной, желающей совершить эту сделку, независимой стороной. Предполагаемые затраты на выбытие составят: на демонтаж оборудования — 2000 долл.; на упаковку оборудования — 500 долл.; на отгрузку оборудования покупателю — 300 долл.; на юридическое сопровождение сделки — 200 долл.

Справедливая стоимость актива за вычетом затрат на выбытие составит 97 000 долл. (100 000 - 2000 - 500 - 300 - 200).

Вариант 2. Договор о продаже, имеющий обязательную силу, отсутствует, но актив продается на активном рынке.

Активный рынок — это рынок, где соблюдаются все перечисленные условия: объекты сделок на рынке являются однородными, обычно в любое время могут быть найдены желающие совершить сделку продавцы и покупатели, информация о ценах общедоступна.

В этих условиях справедливой стоимостью актива за вычетом затрат на продажу будет его рыночная цена за вычетом затрат на выбытие. Соответствующая рыночная цена — это обычно текущая цена покупателя. Алгоритм определения справедливой стоимости при таком варианте приведен на рис. 5.4.

Определить текущую цену покупателя и вычесть затраты на выбытие актива

!

При отсутствии текущей цены покупателя определить цену самой последней сделки (условие: в период между датой этой сделки и датой оценки не произошло существенных изменений в экономических условиях)

Рис. 5.4. Алгоритм определения справедливой стоимости актива при наличии активного рынка

Вариант 3. Отсутствует договор о продаже, имеющий обязательную силу, или активный рынок. В этих условиях основой для определения справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу служит достоверная информация о сделках с аналогичными активами. При этом алгоритм определения справедливой стоимости будет следующим (рис. 5.5).

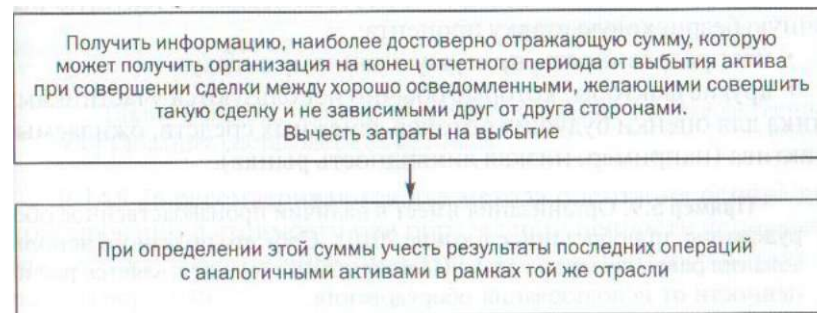


Рис. 5.5. Алгоритм определения справедливой стоимости актива при отсутствии договора о продаже и активного рынка

Пример 5.8. Организация имеет производственное оборудование. Активный рынок поданному виду оборудования отсутствует. Однако недавно был продан объект с аналогичными эксплуатационными характеристиками за 100 000 долл. Ориентировочные расходы, связанные с продажей: затраты на демонтаж - 1200 долл.; расходы на предпродажную подготовку (контрольные испытания, мелкий ремонт, покраска) — 3000 долл.; комиссионное вознаграждение агентской фирме — 230 долл.

Справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие составит 95 570 долл. (100 000 - 1200 - 3000 - 230).

5.11. Ценность от использования актива

Ценность от использования актива — это дисконтированная стоимость будущих потоков денежных средств, получение которых ожидается от актива. Оценка ценности от использования актива проводится в два этапа:

1) оценка будущих поступлений и оттоков денежных средств в связи с продолжающимся использованием актива и его окончательным выбытием;

2) применение соответствующей ставки дисконта к этим будущим потокам денежных средств.

При исчислении ценности от использования принимают во внимание следующие факторы:

- будущие потоки денежных средств, которые организация ожидает получить от актива;
- ожидания относительно возможных отклонений в суммах и сроках поступления этих потоков денежных средств;
- временную стоимость денег, которая отражает текущую рыночную безрисковую ставку процента;
- неопределенность, присущую данному активу;
- другие факторы, которые обычно используются участниками рынка для оценки будущих потоков денежных средств, ожидаемых от актива (например, низкая ликвидность рынка).

Пример 5.9. Организация имеет в наличии производственное оборудование, приобретенное в конце 2010 г. Срок его полезного использования равен четырем годам. На конец 2010 г. осуществляется расчет ценности от использования оборудования.

Для расчета использованы данные, представленные в табл. 5.5.

М I. Ценность от использования актива

Таблица 5.5. **Данные, используемые для расчета ценности от использования оборудования**

Период	Выручка (будущие поступления денежных средств), долл.	Издержки за вычетом амортизации (будущие оттоки денежных средств), долл.
2011 г.	100 000	60 000
2012 г.	90 000	50 000
2013 г.	60 000	30 000
2014 г.	80 000	50 000
Итого	330 000	190 000

Для дисконтирования денежных поступлений применяется ставка, равная 12%.

Расчет дисконтированной стоимости будущих денежных поступлений представлен в табл. 5.6.

Таблица 5.6. **Расчет дисконтированной стоимости будущих денежных поступлений**

Период	Чистые денежные поступления, долл.	Фактор дисконтирования	Приведенная величина чистых денежных поступлений, долл.
2011 г.	40 000	0,8929	35 716
2012 г.	40 000	0,7972	31 888
2013 г.	30 000	0,7118	21 354
2014 г.	30 000	0,6355	19 065
Итого	140 000		108 023

Таким образом, ценность от использования производственного оборудования составляет 108 023 долл.

В IAS 36 рассматриваются два метода оценки на основе дисконтированной стоимости при определении ценности использования актива: традиционный метод и метод ожидаемого потока денежных средств.

При традиционном методе основной акцент делается на выборе ставки дисконтирования, которая характеризуется как «ставка, соизмеримая с риском». Этот метод целесообразно задействовать,

если на рынке имеются сопоставимые активы. Вместе с тем данный метод трудно применить для оценки нефинансовых активов, когда отсутствует рынок для них самих и для сопоставимых с ними активов. В данном случае необходимо провести анализ, по крайней мере, двух объектов:

- актива, который существует на рынке и по которому имеется действующая ставка процента;
- актива, являющегося предметом оценки.

Для определения ставки дисконтирования при расчете ценности от использования актива, являющегося предметом оценки, следует выявить актив, который имеется на рынке и по которому ставка процента легко отслеживается. На основе этой ставки устанавливается ставка дисконтирования для измеряемого актива. Однако для применения такой ставки необходимо, чтобы характеристики потоков денежных средств другого актива были аналогичны характеристикам потоков денежных средств измеряемого актива. Алгоритм традиционного метода при расчете ценности от использования актива представлен на рис. 5.6.

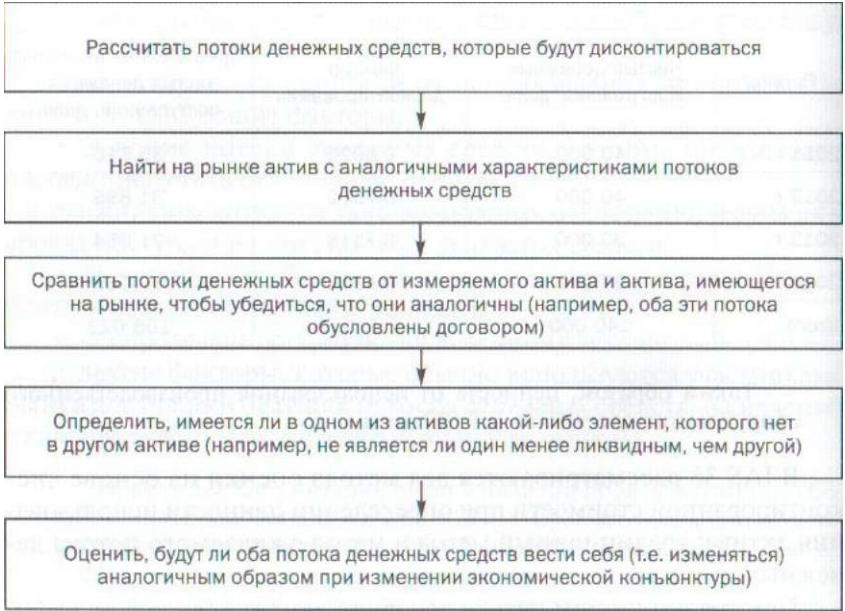


Рис. 5.6. Алгоритм традиционного метода при расчете ценности от использования актива

Метод ожидаемого потока денежных средств в некоторых случаях является более эффективным средством измерения, чем традиционный метод. Этот метод основан на расчете всех ожидаемых потоков денежных средств вместо одного наиболее вероятного потока денежных средств.

Пример 5.10. Поток денежных средств может составлять 100 000 долл., 200 000 долл. или 300 000 долл. с вероятностью 10,60 или 30% соответственно.

Расчет ожидаемого потока денежных средств представлен в табл. 5.7.

Таблица 5.7. Расчет ожидаемого потока денежных средств

Показатель	Возможные потоки денежных средств		
Величина потока денежных средств, долл.	100 000	200 000	300 000
Установленная вероятность, %	10	60	30
Величина потока денежных средств с учетом вероятности, долл.	10 000	120 000	90 000

Ожидаемый поток денежных средств составляет 220 000 долл. (10 000 + 120 000 + 90 000).

Кроме того, метод ожидаемого потока денежных средств позволяет применять метод оценки дисконтированной стоимости, когда распределение денежных потоков во времени характеризуется неопределенностью.

Пример 5.11. Поток денежных средств в размере 100 000 долл. может быть получен в течение года, двух или трех лет с вероятностью 10, 60 и 30% соответственно.

Расчет ожидаемого потока денежных средств представлен в табл. 5.8.

Таблица 5.8. Расчет ожидаемого потока денежных средств

Показатель	Возможный год получения денежного потока		
Величина потока денежных средств, долл.	100 000	100 000	100 000
Ставка дисконтирования, %	5,00	5,25	5,50

Окончание табл. 5.8

Показатель	Возможный год получения денежного потока		
Дисконтированный денежный поток, долл.	95 238	90 273	85 161
Установленная вероятность, %	10	60	30
Дисконтированный денежный поток с учетом вероятности, долл.	9524	54 164	25 548

Ожидаемый поток денежных средств составляет 89 236 долл (9524 + 54 164 + 25 548).

Ожидаемая дисконтированная стоимость 89 236 долл. отличается от традиционного представления о лучшей оценке в размере 90 273 долл. (при наибольшей вероятности 60%).

Многие оценки, проводимые в современной практике, уже неформально несут в себе элементы ожидаемых потоков денежных средств. Кроме того, бухгалтеры часто сталкиваются с необходимостью оценить актив, имея в своем распоряжении ограниченную информацию о вероятностях возможных потоков денежных средств.

Расчет ожидаемой суммы денежных потоков в условиях, когда не известны точные уровни вероятности величин, представлен в табл. 5.9.

Таблица 5.9. Расчет ожидаемого потока денежных средств

Прогнозируемая сумма (диапазон или значение), долл.	Вероятности значений диапазона	Ожидаемый поток денежных средств, долл.
50 000 — 50 000	Равны	150 000 [(50 000 + 250 000)/2]
50 000 — 250 000	Наиболее вероятная сумма — 100 000 долл. Вероятности, присвоенные каждой суммой, неизвестны	133 333 [(50 000 + 100 000 + 250 000)/3]
50 000 250 000 100 000	10% 30% 60%	140 000 [(50 000 x 0,1) + (250 000 x 0,3) + (100 000 x 0,6)]

Как показывают данные табл. 5.9, в каждом случае ожидаемый поток денежных средств, вероятно, будет обеспечивать более точную оценку ценности использования, чем минимальная, наиболее вероятная или минимальная оценки в отдельности.

5.12. Основа для оценки будущих потоков денежных средств

В основе оценки будущих денежных потоков, которые организация ожидает получить от актива, должны лежать обоснованные расчеты.

Потоки денежных средств должны прогнозироваться на базе обоснованных и подкрепленных доказательствами допущений, которые представляют собой наилучшую проведенную руководством организации расчетную оценку экономической конъюнктуры, которая будет существовать на протяжении оставшегося срока службы актива. При этом большее значение придается внешним показателям.

Расчеты потоков денежных средств должны быть основаны на самых последних финансовых бюджетах (прогнозах), утвержденных руководством организации. Перспективные оценки, выполненные по таким бюджетным показателям (прогнозам), должны охватывать не более пяти лет. Исключение составляют случаи, когда можно обоснованно делать расчет исходя из более длительного срока. Большой период может быть принят во внимание при расчете, если руководство организации уверено в надежности этих прогнозов и может продемонстрировать свою способность правильно прогнозировать потоки денежных средств на более длительные периоды исходя из прошлого опыта.

Будущие потоки денежных средств, выходящие за пределы периода, охваченного самыми последними финансовыми бюджетами (прогнозами), следует оценивать путем экстраполяции расчетов, сделанных на базе бюджетных и прогнозных данных с применением стабильных или снижающихся темпов роста по сравнению с предыдущими периодами. Исключение — это случаи, когда может быть обосновано использование увеличивающихся темпов роста, которые не должны превышать средние долгосрочные показатели темпов роста для продуктов, отраслей или страны или стран, в которых ведет деятельность организация, или для рынка, на котором используется актив, кроме случаев, когда может быть оправдан более высокий темп.

5.13. Составляющие оценки будущих потоков денежных средств

Оценки будущих потоков денежных средств должны включать в себя:

- прогнозы поступлений денежных средств от продолжающегося использования актива;
- прогнозы оттоков денежных средств, которые неизбежно возникнут для генерирования притоков денежных средств от продолжающегося использования актива (включая оттоки денежных средств на подготовку актива к использованию) и которые могут быть напрямую отнесены или обоснованно и последовательно распределены на актив;
- чистые потоки денежных средств (если таковые имеются), которые предполагается получить (или выплатить) при ликвидации актива в конце срока его полезного использования.

В прогнозах оттоков денежных средств предусматриваются денежные средства, требующиеся для повседневного обслуживания актива, а также будущие накладные расходы, которые могут быть отнесены напрямую или обоснованно и последовательно распределены на использование актива.

Для того чтобы исключить двойной счет, в оценки будущих потоков денежных средств не включают:

- поступления денежных средств от активов, генерирующих притоки денежных средств, которые в большей степени не зависят от притоков денежных средств от рассматриваемого актива (например, такие финансовые активы, как дебиторская задолженность);
- оттоки денежных средств, относящиеся к задолженности, которая уже была признана в качестве обязательства (например, кредиторская задолженность, пенсии или оценочные обязательства).

Оценка будущих денежных потоков проводится для актива в его текущем состоянии, поэтому любые расчетные будущие притоки или оттоки денежных средств, которые согласно ожиданиям возникнут в связи с будущей реструктуризацией или мероприятиями по улучшению или повышению производительности активов, не включаются в прогнозируемые потоки денежных средств.

Реструктуризация — это программа, которая планируется и контролируется руководством и которая существенно изменяет либо сферу деятельности организации, либо способ ведения дела.

В оценку будущих денежных потоков не должны включаться:

- притоки или оттоки денежных средств от финансовой деятельности;
- поступления или выплаты налога на прибыль.

Это объясняется тем, что названные потоки денежных средств уже учтены при определении ставки дисконта.

Оценочной величиной чистых потоков денежных средств, подлежащих получению (или выплате) при ликвидации актива в конце срока его полезной службы, должна быть сумма, которую организация ожидает получить от выбытия этого актива при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и не зависящими друг от друга сторонами, за вычетом затрат на выбытие.

Пример 5.12. Компания «Альфа» проверяет на предмет обесценения технологическое оборудование, на котором производится продукция. В отношении данного оборудования имеется следующая информация: продажная цена одного изделия составляет 100 долл.; переменные производственные затраты — 70 долл.; упаковочные затраты на единицу — 1 долл.

Ожидается, что все доходы и затраты будут увеличиваться на 3% в год. Ожидаемое увеличение объема составит 4% в год. В прошлом году было продано 1000 единиц продукции. Это превышает темп долгосрочного роста в отрасли. У руководства компании «Альфа» есть веские основания прогнозировать такой темп роста.

Через два года оборудование должно пройти плановое обслуживание для поддержания его производительности на нынешнем уровне. Стоимость этого обслуживания составит 10 000 долл. Через три года оборудование будет модернизировано, что позволит повысить его эффективность. Расходы на модернизацию составят 20 000 долл. Они снизят переменные затраты на единицу на 15%. Оборудование будет продано через восемь лет.

Чистый доход на единицу составит в первый год 29,87 долл. $[(100 - 70 - 1) \times 1,03]$. Объем с учетом увеличения равен 1040 ед. $(1000 \times 1,04)$.

Определение денежных потоков и расчет ценности от использования оборудования представлены в табл. 5.10.

Таблица 5.10. Расчет чистых денежных потоков от использования технологического оборудования

Период	Чистый доход на единицу, долл.	Объем, ед.	Денежные потоки, долл.	Комментарий
1-й	28,87	1040	31 065	Чистый доход за год увеличивается на 3% в год в течение восьми лет
2-й	30,77	1082	33 293	Объем увеличивается на 4% в год в течение пяти лет. После этого коэффициент роста, превышающий средний по отрасли, не применяется
2-й			10 609 (10 000 x 1,03 ²)	Обслуживание
3-й	31,69	1125	35 651	Повышение эффективности в результате модернизации не включается в расчет будущих денежных потоков
4-й	32,64	1170	38 189	
5-й	33,62	1217	40 916	
6-й	34,63	1217	42 145	
7-й	35,67	1217	43 410	
8-й	36,74	1217	44 713	
			12 668 (10 000 x 1,038)	Выбытие

5.14. Ставка дисконтирования

Для расчета ценности от использования применяется ставка дисконтирования. Ставка дисконтирования является ставкой до налогообложения и отражает текущие рыночные оценки:

- временной стоимости денег;
- рисков, которые характерны для данного актива и по которым не проводилась корректировка расчетных оценок будущих потоков денежных средств.

Такой ставкой может быть норма прибыли, которую инвесторы желали бы получить, если бы они должны были выбрать

II 14. Ставка дисконтирования

иориант инвестирования, который бы генерировал денежные потоки, эквивалентные по величине временной и рискованной структуре потоков, ожидаемых компанией к получению от данного актива.

Для оценки ставки дисконтирования следует использовать панку, характерную для текущих рыночных операций с аналогичными активами. В отсутствие рыночной ставки, отражающей риски, специфически присущие данному активу, организация может принять во внимание следующие показатели:

- средневзвешенную стоимость капитала организации;
- приростную ставку процента на заемный капитал;
- прочие рыночные ставки кредитования.

Поскольку определить надежно риск, присущий конкретному тестируемому на обесценение активу, довольно сложно, часто в качестве ставки дисконтирования принимается показатель средневзвешенной стоимости капитала организации (WACC), который рассчитывается с помощью метода оценки капитальных активов.

При определении ставки дисконтирования важно учитывать такие риски, как риск страны, валютный, ценовой риски.

Пример 5.13. При расчете ценности от использования в качестве ставки дисконтирования применяется средневзвешенная стоимость капитала организации, равная 11,8%. Эта ставка корректируется на прогнозный темп инфляции, составляющий 5,3%. Итоговая ставка дисконтирования, которая будет участвовать в расчетах, — 6,25%.

При определении ценности от использования важно, чтобы один и тот же риск не был учтен дважды: при расчете денежных потоков и при расчете ставки дисконтирования. В связи с этим, если в модель денежных потоков уже был заложен риск, например, изменения издержек и выручки за счет инфляции, этот риск не закладывается в ставку дисконтирования.

Для оценки ценности от использования актива обычно применяется одна ставка дисконтирования. Однако если ценность от использования чувствительна к разнице в рисках для разных периодов или к временной структуре процентных ставок, можно задействовать разные ставки дисконта для разных будущих периодов.

ший срок полезного использования оборудования — четыре года. Ежегодная сумма амортизационных отчислений после признании убытка от обесценения составит 27 006 долл.

Признание и измерение убытков от обесценения единицы, генерирующей денежные средства

В некоторых случаях довольно сложно провести оценку возмещаемой суммы отдельного актива. Возмещаемая сумма отдельного актива не может быть определена, если:

- ценность от использования актива значительно отличается от его справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу;
- актив не генерирует потоки денежных средств, не зависящие от денежных потоков, производимых другими активами.

При таких ситуациях организация определяет возмещаемую сумму генерирующей единицы, которой принадлежит актив.

Генерирующая единица — это наименьшая идентифицируемая группа активов, обеспечивающая поступления денежных средств, которые в значительной степени не зависят от притоков денежных средств от других активов или групп активов.

Пример 5.17. Компании принадлежит док с подъемным краном, необходимым для работы этого дока. Подъемный кран можно продать только по стоимости лома. Денежные потоки от использования крана невозможно определить отдельно от всей остальной деятельности, связанной с доком.

Возмещаемую стоимость крана оценить невозможно, поскольку ценность от его использования не определяется, и она, вероятно, отличается от стоимости лома. В связи с этим компания определяет возмещаемую сумму генерирующей единицы, в которую входит подъемный кран, т.е. всего дока.

Идентификация генерирующей единицы актива требует профессионального суждения. Если невозможно определить возмещаемую сумму для отдельного актива, то организация определяет наименьшую совокупность активов, которая генерирует в значительной степени независимые притоки денежных средств.

Пример 5.18. Компания управляет аэропортом, который предоставляет услуги по договору с правительством. Этот договор определяет минимальный объем внутренних рейсов. Активы, предназначенные для выполнения каждого рейса, и потоки денежных средств от каждо-

го рейса могут быть идентифицированы в отдельности. Один из рейсов осуществляется со значительными убытками.

Поскольку у компании нет возможности отказаться ни от одного из внутренних рейсов, минимальный уровень идентифицируемых денежных потоков, не зависящих от притока денежных средств от остальных активов или групп активов — это денежные средства, которые генерирует аэропорт в целом. Он и является единицей, генерирующей денежные средства.

Притоки денежных средств представляют собой поступления в организацию денежных средств и их эквивалентов от внешних сторон. При определении того, являются ли притоки денежных средств от актива (или группы активов) в значительной степени не зависящими от притоков денежных средств, производимых другими активами (или группами активов), организация принимает во внимание разные факторы. Этими факторами могут быть степень контроля деятельности организации (по товарным линиям, направлениям деятельности, индивидуальному месторасположению, районам или региональным зонам) и процесс принятия решения относительно продолжения использования или прекращения использования активов и операций.

Если для продукции, которую производит актив или группа активов, существует активный рынок, такой актив или группа активов должны определяться как генерирующая единица, даже если производимая продукция частично или полностью используется в самой организации. Если поступления денежных средств, создаваемые каким-либо активом или генерирующей единицей, испытывают влияние внутренних трансфертных цен, организация должна использовать наилучшую расчетную оценку руководством будущих цен, которые могли бы быть установлены при совершении сделок между не зависимыми друг от друга сторонами.

В целях получения сопоставимой информации в отчетности к единицам, генерирующим денежные средства, должен применяться принцип последовательной идентификации генерирующих единиц.

Признание убытка от обесценения генерирующей единицы, так же как и признание убытка от обесценения отдельных активов, сводится к сравнению двух величин: балансовой стоимости генерирующей единицы и ее возмещаемой суммы. При этом балансовая стоимость генерирующей единицы включает в себя балансовую стоимость только тех активов, которые могут быть непосредственно отнесены или распределены на обоснованной и последовательной

базе к генерирующей единице и которые будут производить будущие притоки денежных средств, участвующие в определении ценности использования генерирующей единицы. В балансовую стоимость генерирующей единицы не включается балансовая стоимость любого признаваемого обязательства, за исключением случаев, когда возмещаемая сумма генерирующей единицы не может быть определена без учета этого обязательства.

К активам единицы, генерирующей денежные средства, относятся корпоративные активы.

Корпоративные активы — это активы, кроме деловой репутации, которые вносят вклад в будущие поступления денежных средств как рассматриваемой генерирующей единицы, так и других генерирующих единиц.

Корпоративные активы включают в себя активы группы или подразделения, такие как здание штаб-квартиры, вычислительный или исследовательский центр. Эти активы не способны производить притоки денежных средств независимо от других активов или групп активов. Их балансовая стоимость не может быть полностью отнесена на отдельную генерирующую единицу. Возмещаемая сумма отдельного корпоративного актива может быть определена только в том случае, если руководство организации принимает решение о выбытии данного актива.

При обнаружении признака возможного обесценения корпоративного актива проверяется на обесценение не данный актив, а единица, генерирующая денежные средства, к которой относится корпоративный актив.

Если балансовая стоимость корпоративного актива не может быть обоснованно и последовательно отнесена к конкретной генерирующей единице, организация обязана:

- сопоставить балансовую стоимость данной единицы без учета корпоративного актива с ее возмещаемой суммой и признать любой убыток от обесценения (если обесценение выявлено);
- идентифицировать наименьшую группу генерирующих единиц, которая включает в себя тестируемую на обесценение генерирующую единицу и на которую обоснованно и последовательно может быть распределена часть балансовой стоимости корпоративного актива;
- сопоставить балансовую стоимость этой группы генерирующих единиц, включая ту часть балансовой стоимости корпоратив-

ного актива, которая распределена на эту группу единиц, с возмещаемой суммой данной группы и признать убыток от обесценения.

Пример 5.19. В структуре компании «Мега» есть две бизнес-единицы: консалтинговая и аудиторская деятельность с балансовой стоимостью активов 100 000 долл. и 120 000 долл. соответственно. Компании «Мега» принадлежит здание головного офиса балансовой стоимостью 50 000 долл. Здание офиса может быть распределено между бизнес-единицами пропорционально балансовой стоимости их активов. Возмещаемая сумма бизнес-единиц составляет 110 000 долл. (для консалтинговой деятельности) и 150 000 долл. (для аудиторской деятельности).

Расчет распределения убытка от обесценения между генерирующими единицами с учетом распределения корпоративных активов представлен в табл. 5.12.

Таблица 5.12. Расчет распределения убытка от обесценения между генерирующими единицами (долл.)

Показатель	Выделенные генерирующие единицы		Итого
	1	2	
Балансовая стоимость активов до распределения корпоративного актива	100 000	120 000	220 000
Распределенная стоимость здания головного офиса	22 727	27 273	50 000
Балансовая стоимость генерирующих единиц с учетом здания офиса	122 727	147 273	270 000
Возмещаемая сумма генерирующих единиц	110 000	150 000	260 000
Убыток от обесценения генерирующих единиц	12 727		12 727
Убыток от обесценения генерирующих единиц, относимый:			
• на здание офиса;	2357		2357
• на остальные активы	10 370		10 370

Признание и измерение убытков от обесценения деловой репутации

Деловая репутация, приобретенная в результате объединения предприятий, представляет собой выплату, производимую органи-

зацией-покупателем в ожидании будущих экономических выгод от активов, которые не могут быть индивидуально идентифицированы и в отдельности признаны.

Согласно IFRS 3 «Объединение бизнеса» деловая репутация, приобретенная при объединении предприятий, не подлежит амортизации. Вместо этого организация-покупатель должна ежегодно тестировать ее на обесценение. Тестирование на обесценение может проводиться чаще, если происходящие события или меняющиеся обстоятельства указывают на возможность обесценения деловой репутации.

Проверить обесценение деловой репутации отдельно от обесценения других активов невозможно. Деловая репутация не производит потоки денежных средств отдельно от других активов или групп активов. В связи с этим деловая репутация проверяется на обесценение на уровне единицы, генерирующей денежные потоки. Тестирование на обесценение деловой репутации может быть проведено в несколько этапов.

Этап 1. Идентификация генерирующих единиц, между которыми распределяется деловая репутация

Согласно IAS 36 «Обесценение активов» генерирующие единицы, на которые распределяется приобретенная деловая репутация, представляют собой нижний уровень организации, на котором для потребностей внутреннего руководства компании осуществляется мониторинг деловой репутации. Генерирующая единица не должна выходить за рамки операционного сегмента, определяемого в соответствии с IFRS 8 «Операционные сегменты».

Операционным сегментом является компонент организации:

- осуществляющий деятельность, от которой она может зарабатывать выручку и нести расходы (включая выручку и расходы, относящиеся к операциям с другими компонентами той же организации);
- операционные результаты которого на регулярной основе анализируются руководителем, отвечающим за принятие операционных решений, при распределении ресурсов на сегмент и оценке результатов его деятельности;
- в отношении которого имеется отдельная финансовая информация.

Пример 5.20. Компания «Альфа» приобрела 60% акций компании «Дельта», которая занималась аудиторской и консалтинговой деятель-

ностью. Компания «Альфа» данные виды деятельности до приобретения не осуществляла. Аудиторская деятельность и консалтинговая деятельность представляют собой два отдельных направления деятельности объединенной компании, денежные потоки которых не зависят от иных направлений бизнеса.

В связи с этим деловая репутация, приобретенная в ходе объединения бизнеса, должна быть распределена между двумя генерирующими единицами, относящимися к аудиторской и консалтинговой деятельности.

Этап 2. Распределение деловой репутации между генерирующими единицами

В соответствии с IAS 36 деловая репутация, приобретенная при объединении предприятий, подлежит распределению на каждую генерирующую единицу или группу генерирующих единиц организации-покупателя начиная с даты приобретения. Первоначальное распределение деловой репутации должно быть завершено до конца годового периода, в котором произошло объединение предприятий. Вместе с тем IAS 36 установлено, что если такое распределение не может быть завершено в установленные сроки, то это первоначальное распределение надлежит осуществить до конца первого годового периода, начавшегося после даты приобретения.

Пример 5.21. Компания «Альфа» приобрела 60% акций компании «Дельта» 31 декабря 2010 г. Деловая репутация при объединении предприятий составила 36 000 долл. Деловая репутация между генерирующими единицами, относящимися к аудиторской и консалтинговой деятельности, должна быть распределена до 31 декабря 2011 г. Это распределение может быть проведено на основе справедливой стоимости активов, отнесенных к каждому из этих направлений бизнеса.

Расчет, распределения представлен в табл. 5.13.

Таблица 5.13. Расчет распределения деловой репутации между генерирующими единицами

Наименование активов компании «Дельта»	Справедливая стоимость активов компании «Дельта», долл.	Справедливая стоимость активов, отнесенных к аудиторской деятельности, долл.	Справедливая стоимость активов, отнесенных к консалтинговой деятельности, долл.
Нематериальные активы	10 000	10 000	
Земля и здания	150 000	90 000	60 000
Машины и оборудование	60 000	30 000	30 000

Окончание табл. 5.13

Наименование активов компании • Дельта-	Справедливая стоимость активов компании «Дельта», долл.	Справедливая стоимость активов, отнесенных к аудиторской деятельности. долл.	Справедливая стоимость активов, отнесенных к консалтинговой деятельности. долл.
Дебиторская задолженность	50 000	30 000	20 000
Итого активов	270 000	160 000	110 000
Деловая репутация	36 000	21 240	14 760

Этап 3. Выбор времени для тестирования генерирующих единиц на обесценение

Ежегодный тест на предмет обесценения генерирующей единицы, на которую распределена деловая репутация, можно проводить в любое время в течение годового периода при условии, что такой ежегодный тест будет выполняться в одно и то же время.

Пример 5.22. Объединение предприятий «Альфа» и «Дельта» произошло 31 декабря 2010 г. Тест на предмет обесценения был проведен в июне 2011 г. Соответственно в последующие периоды ежегодный тест на предмет обесценения должен проводиться в июне.

Разные генерирующие единицы могут тестироваться на обесценение в разное время. Но если распределенная на генерирующую единицу деловая репутация была частично или полностью приобретена при объединении предприятий в течение текущего годового периода, то такая генерирующая единица подлежит тестированию на обесценение до окончания этого текущего периода.

Этап 4. Проверка генерирующих единиц на обесценение

Проверка на обесценение генерирующих единиц, содержащих деловую репутацию, проводится путем сравнения балансовой стоимости генерирующей единицы, включая деловую репутацию, с ее возмещаемой суммой.

При тестировании генерирующей единицы на предмет обесценения необходимо определить следующие значения: справедливую стоимость генерирующей единицы за вычетом затрат на продажу; ценность использования генерирующей единицы; возмещаемую сумму генерирующей единицы; балансовую стоимость генерирующей единицы; убыток от обесценения генерирующей единицы.

При тестировании генерирующей единицы на предмет обесценения в расчет принимается справедливая стоимость активов, относящихся к этой единице.

Согласно IAS 36 наилучшее свидетельство справедливой стоимости активов за вычетом затрат на их продажу — цена по имеющему обязательную силу договору о продаже в сделке между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку сторонами. Если имеющий обязательную силу договор о продаже отсутствует, но актив продается на активном рынке, то справедливой стоимостью актива будет его рыночная цена. Соответствующей рыночной ценой обычно является текущая цена покупателя. В отсутствие текущих цен покупателя основой для оценки справедливой стоимости может служить цена самой последней сделки при условии, что в период между датой этой сделки и датой оценки не произошло существенных изменений в экономических условиях.

В отсутствие имеющего обязательную силу договора о продаже или активного рынка для актива основой для определения справедливой стоимости выступает информация, наиболее достоверно отражающая сумму, которую может получить организация на отчетную дату от выбытия актива при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и не зависящими друг от друга сторонами. При определении этой суммы организация учитывает результаты последних операций с аналогичными активами в рамках той же отрасли.

Справедливая стоимость активов уменьшается на величину затрат по выбытию. IAS 36 установлено, что к числу таких затрат относятся затраты на юридическое обслуживание, затраты на демонтаж актива и прямые дополнительные затраты на предпродажную подготовку актива.

Пример 5.23. На момент проведения тестирования на обесценение справедливая стоимость генерирующей единицы, относящаяся к консалтинговой деятельности, за вычетом затрат на продажу составляла 80 000 долл. Основой для определения справедливой стоимости служила информация о результатах последних операций продажи такого сектора бизнеса с аналогичными активами.

При тестировании деловой репутации на предмет обесценения необходимо провести оценку ценностей от использования генерирующей единицы, которая проходит следующие этапы:

1) оценку будущего притока и оттока денежных средств в связи с дальнейшим использованием единицы, генерирующей денежные средства;

2) применение соответствующей ставки дисконта к этим будущим потокам денежных средств.

Пример 5.24. Через год после приобретения компанией «Альфа» компании «Дельта», т.е. 31 декабря 2011 г., проводится тестирование на обесценение генерирующей единицы, занимающейся консалтинговой деятельностью. Это тестирование тем более необходимо в связи с тем, что компания-конкурент вышла на рынок с улучшенными предложениями и более низкими ценами. Компании «Альфа» необходимо осуществить дополнительные инвестиции в консалтинговую деятельность и снизить цены. В связи с этим проводится оценка ценности использования генерирующей единицы из расчета на три следующих года.

В целях оценки ценности от использования генерирующей единицы выполняется расчет дисконтированной стоимости будущих денежных поступлений на основе прогнозируемых чистых денежных поступлений с учетом фактора дисконтирования. Ставкой дисконта должна быть ставка до учета налогов, отражающая текущие рыночные оценки временной стоимости денег.

Пример 5.25. В качестве ставки дисконта может быть применена прогнозируемая рентабельность консалтинговой деятельности из расчета 11%.

Расчет дисконтированной стоимости будущих денежных поступлений приведен в табл. 5.14.

Таблица 5.14. Расчет дисконтированной стоимости будущих денежных поступлений от консалтинговой деятельности

Период	Прогнозируемые чистые денежные поступления, долл.	Фактор дисконтирования	Приведенная величина чистых денежных поступлений, долл.
2012 г.	40 000	0,900	36 000
2013 г.	30 000	0,811	24 330
2014 г.	20 000	0,731	14 620
Итого	90 000		74 950

По нашим расчетам ценность использования генерирующей единицы (консалтинговая деятельность) составляет 74 950 долл.

IAS 36 установлено, что возмещаемая сумма генерирующей единицы равняется большему значению из ее справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу и ценности использования.

Пример 5.26. Справедливая стоимость генерирующей единицы, относящаяся к консалтинговой деятельности, составляет 80 000 долл., а ценность использования этой генерирующей единицы — 74 950 долл.

Таким образом, возмещаемая сумма генерирующей единицы равняется большему значению, т.е. справедливой стоимости — 80 000 долл.

Следует отметить, что не во всех случаях необходимо определять и справедливую стоимость генерирующей единицы за вычетом затрат на продажу, и ценность ее использования. Если любая из этих сумм превышает балансовую стоимость генерирующей единицы, то это означает, что стоимость генерирующей единицы не уменьшилась и нет необходимости в оценке другой суммы.

При тестировании на обесценение возмещаемая сумма генерирующей единицы сопоставляется с ее балансовой стоимостью.

Балансовая стоимость генерирующей единицы включает в себя балансовую стоимость только тех активов, которые могут быть непосредственно отнесены или распределены на обоснованной и последовательной базе к генерирующей единице и которые производят будущие притоки денежных средств, участвующие в определении ценности от использования генерирующей единицы.

Балансовая стоимость генерирующей единицы определяется с учетом способа исчисления ее возмещаемой суммы. В генерирующую единицу не входят обязательства, за исключением тех, без которых невозможно рассчитать ее возмещаемую сумму. В балансовую стоимость генерирующей единицы включается деловая репутация.

Пример 5.27. На момент проведения тестирования на обесценение балансовая стоимость генерирующей единицы, относящаяся к консалтинговой деятельности, составляла 99 760 долл., в том числе деловая репутация — 14 760 долл.; земля и здания — 40 000 долл.; машины и оборудование — 25 000 долл.; дебиторская задолженность — 20 000 долл.

IAS 36 установлено, что если возмещаемая сумма генерирующей единицы превышает ее балансовую стоимость, то эту единицу, равно как и распределенную на нее деловую репутацию, надлежит считать не обесценившейся. Если же балансовая стоимость генерирующей единицы превышает ее возмещаемую сумму, то организация должна признать убыток от обесценения.

Пример 5.28. Убыток от обесценения генерирующей единицы, относящейся к консалтинговой деятельности, составил 19 760 долл. Расчет убытка от обесценения приведен в табл. 5.15.

Таблица 5.15. Расчет убытка от обесценения генерирующей единицы

Показатель	Сумма, долл.
Балансовая стоимость	99 760
Ценность использования	74 950
Справедливая стоимость	80 000
Возмещаемая сумма (наибольшее из двух значений)	80 000
Убыток от обесценения	19 760 (99 760 - 80 000)

Этап 5. Признание убытка от обесценения (при наличии такового)

Согласно IAS 36 убыток от обесценения подлежит признанию в отношении генерирующей единицы, если возмещаемая сумма данной единицы меньше ее балансовой стоимости. Для уменьшения балансовой стоимости активов единицы убыток от обесценения должен распределяться следующим образом. Сначала на величину убытка уменьшается балансовая стоимость деловой репутации, распределенной на генерирующую единицу. Затем убыток от обесценения относится на другие активы генерирующей единицы пропорционально балансовой стоимости каждого актива в составе единицы.

Пример 5.29. При тестировании на предмет обесценения определен убыток в сумме 19 760 долл. Этот убыток сначала относится на деловую репутацию в сумме 14 760 долл., а разница 5000 долл. распределяется на остальные активы на пропорциональной основе.

Расчет распределения убытка от обесценения представлен в табл. 5.16.

Таблица 5.16. Расчет распределения убытка от обесценения генерирующей единицы (вариант 1)
(долл.)

Показатель	До обесценения	Убыток от обесценения	После обесценения
Деловая репутация	14 760	(14 760)	
Земля и здания	40 000	(2353) 40 000 : 85 000 x 5000	37 647

Окончание табл. 5.16

Показатель	До обесценения	Убыток от обесценения	После обесценения
Машины и оборудование	25 000	(1471) 25 000 : 85 000 x 5000	23 529
Дебиторская задолженность	20 000	(1176) 20 000 x 85 000 x 5000	18 824
Итого без деловой репутации	85 000		80 000
Всего активов, включая деловую репутацию	99 760		

Следует отметить, что согласно IAS 36 при распределении убытка от обесценения организация не вправе уменьшать балансовую стоимость актива ниже наибольшего значения: из его справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу (если она поддается определению); его ценности от использования (если она поддается определению); нуля.

Величина убытка от обесценения, которая в противном случае была бы отнесена на актив, должна быть на пропорциональной основе распределена на другие активы в составе генерирующей единицы.

Пример 5.30. Справедливая стоимость земли и зданий за вычетом затрат на продажу составляет 40 000 долл.; справедливая стоимость машин и оборудования за вычетом затрат на продажу — 20 000 долл.; справедливая стоимость дебиторской задолженности — 20 000 долл.

По нашим расчетам, стоимость земли и зданий после проведения тестирования на обесценение должна составлять 37 647 долл., а величина дебиторской задолженности — 18 824 долл., что запрещено TAS 36 при пропорциональном распределении. В связи с этим часть убытка от обесценения генерирующей единицы в размере 5000 долл. должна быть отнесена на машины и оборудование (табл. 5.17).

Таблица 5.17. Расчет распределения убытка от обесценения генерирующей единицы (вариант 2, окончательный) (долл.)

Показатель	До обесценения	Убыток от обесценения	После обесценения
Деловая репутация	14 760	(14 760)	
Земля и здания	40 000		40 000

Окончание табл. 5.17

Показатель	До обесценения	Убыток от обесценения	После обесценения
Машины и оборудование	25 000	(5000)	20 000
Дебиторская задолженность	20 000		20 000
ИТОГО без деловой репутации	85 000		80 000

Этап 6. Отражение в отчетности убытка от обесценения

Снижение балансовой стоимости генерирующей единицы, содержащей деловую репутацию, в результате обесценения считается убытком и подлежит немедленному списанию на убытки в Отчете о совокупном доходе.

Этот убыток отражается на счетах бухгалтерского учета следующим образом:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Убыток от обесценения деловой репутации	Деловая репутация	14 760
Убыток от обесценения машин и оборудования	Основные средства	5000

Кроме того, на сумму убытка в Отчете о финансовом положении уменьшается сумма признанной деловой репутации, а также стоимость основных средств.

Если убыток от обесценения касается актива, учитываемого по переоцененной величине (например, по модели переоценки в соответствии с IAS 16 «Основные средства»), то этот убыток отражается как уменьшение добавочного капитала. Если убыток от обесценения превышает величину добавочного капитала от переоценки актива, разница признается в Отчете о совокупном доходе.

Этап 7. Раскрытие в отчетности информации об убытке от обесценения деловой репутации и факторов, повлекших за собой обесценение

В отчетности необходимо раскрывать информацию о факторах, которые привели к обесценению деловой репутации. Такими факторами могут быть: снижение уровня квалификации кадров, отсутствие умения, навыков и опыта персонала, а также прогрессивной организации труда и системы мотивации персонала, нару-

шение деловых связей с поставщиками и покупателями, ухудшение качества выпускаемой продукции (выполнения работ, оказания услуг), недостаточная разработанность маркетинговой стратегии, неэффективная рекламная политика.

5.16. Восстановление убытка от обесценения

На конец отчетного периода организация обязана выявлять наличие или отсутствие каких-либо признаков того, что убыток от обесценения, признанный в предшествующие периоды в отношении актива, возможно, больше не существует или уменьшился. При обнаружении любого такого признака организация обязана оценить возмещаемую сумму этого актива.

Выявляя признаки того, что убыток от обесценения, признанный в предшествующие периоды в отношении актива, возможно, больше не существует или уменьшился, организация обязана учитывать как минимум факторы, представленные в табл. 5.18 и 5.19.

Т а б л и ц а 5.18. Признаки возможного уменьшения убытка от обесценения актива (внешние источники информации)

Внешний источник информации	Пример
Рыночная стоимость актива в течение периода существенно увеличилась	Компания «Альфа» имеет дочернюю компанию «Гамма». Дочерняя компания специализируется в области коммерческой недвижимости и активно работает на рынках Греции. Поскольку в экономике Греции был глубокий спад, в отчетности компании «Альфа» был отражен убыток от обесценения активов компании «Гамма». Однако последующие события привели к росту экономики Греции, что свидетельствует о возможном уменьшении убытка от обесценения активов компании «Гамма»
Существенные изменения, имевшие благоприятные последствия для организации, произошли в течение периода или произойдут в ближайшем будущем в технологических, рыночных, экономических или юридических условиях, в которых работает организация, или на рынке, для которого предназначен актив	Компания «Альфа» имеет металлургический завод, где используются доменные печи, фактический срок службы которых составляет более 20 лет. Компания «Альфа» объявила о том, что она намерена использовать новые доменные печи и новую технологию производства стали. Это признак уменьшения убытка от обесценения активов компании «Альфа»

Окончание табл. 5..

Внешний источник информации	Пример
Рыночные процентные ставки или другие рыночные нормы прибыли на инвестиции уменьшились в течение периода, и эти уменьшения, вероятно, повлияют на ставку дисконта, применяемую при расчете ценности использования актива, и существенно увеличат его возмещаемую сумму	Компания -Альфа- имеет 60% капитала компании -Гамма». Обе компании работают в стране со стабильной экономикой. Правительство этой страны объявило о снижении процентных ставок, что приведет к уменьшению ставки дисконта и увеличению возмещаемой суммы активов компании -Гамма-

Таблица 5.19. Признаки возможного уменьшения убытка от обесценения актива (внутренние источники информации)

Внутренний источник информации	Пример
Существенные изменения, имевшие благоприятные последствия для организации, произошли в течение периода или произойдут в ближайшем будущем в степени или способе текущего или предполагаемого использования актива. Эти изменения включают затраты, понесенные в течение периода в целях улучшения или повышения производительности актива, либо реструктуризации вида деятельности, которому принадлежит данный актив	Компания -Альфа- имеет машиностроительный завод, на котором используются специальные станки, приобретенные 10 лет назад. Компания намерена провести модернизацию станков, которая приведет к увеличению их производительности, что свидетельствует о реверсировании убытков от обесценения станков
Внутренняя отчетность показывает, что производительность актива выше или будет выше прогнозируемой	Финансовые бюджеты показывают, что модернизация станков, проведенная в компании -Альфа», приведет к увеличению объемов производства на станках и увеличению их возмещаемой суммы

Выявленные признаки того, что признанный в отношении актива убыток от обесценения, возможно, больше не существует илг уменьшился, влекут за собой пересмотр и корректировку оставше гося срока полезной службы, метода амортизации или ликвидаци онной стоимости в соответствии со стандартами, применимыми і данному активу. Пересмотр и корректировка произойдут и в TON случае, если убыток по этому активу не будет восстановлен.

Убыток от обесценения, признанный в предшествующие пe- рiodы в отношении активов, подлежит восстановлению. Восста

новлением является увеличение балансовой стоимости актива до его возмещаемой суммы.

Восстановление убытка от обесценения отражает увеличение предполагаемого служебного потенциала актива либо за счет его использования, либо за счет продажи. Таким образом, происхо- дят изменения в оценках актива. Примерами таких изменений служат:

- изменение в основе определения возмещаемой суммы (рань- ше возмещаемая сумма определялась на основе справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, а теперь — на основе ценности от использования);**
- изменение в величине или распределении во времени пред- полагаемых будущих потоков денежных средств или в ставке дис- конта (если возмещаемая сумма основана на ценности от исполь- зования);**
- изменение в оценке составляющих справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу (если возмещаемая сумма основана на справедливой стоимости).**

Вместе с тем убыток от обесценения не восстанавливается в случаях увеличения стоимости использования актива по мере при- ближения сроков поступления денежных средств, поскольку изме- нение периода дисконтирования не приводит к увеличению слу- жебного потенциала актива.

Восстановление убытка от обесценения в отношении отдельного актива

Восстановление убытка от обесценения актива подлежит призна- нию непосредственно в прибыли или убытке.

Пример 5.31. В предыдущем периоде организация отразила убы- ток от обесценения оборудования в сумме 35 977 долл., поскольку его балансовая стоимость превышала возмещаемую сумму. В отчетном периоде внутренние источники информации свидетельствуют о том, что существенные изменения, которые имеют благоприятные послед- ствия для организации, приведут к повышению производительности оборудования и увеличению ценности от его использования. Это об- стоятельство вызовет необходимость восстановления убытка от обес- ценения оборудования. В отчетном периоде балансовая стоимость оборудования составляет 134 000 долл., а ценность от использова- ния - 150 000 долл.

Расчет суммы восстановления убытка об обесценения оборудования представлен в табл. 5.20.

Таблица 5.20. Расчет суммы восстановления убытка от обесценения оборудования

Показатель	Сумма, долл.
Убыток от обесценения оборудования, показанный в предыдущем периоде	35 977
Балансовая стоимость	134 000
Ценность от использования	150 000
Возмещаемая сумма	150 000
Восстановление убытка от обесценения	16 000 (150 000 - 134 000)

На счетах бухгалтерского учета результаты восстановления убытка от обесценения будут отражены следующим образом:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Основные средства	Прибыль от восстановления убытка от обесценения	16 000

Необходимо иметь в виду, что увеличенная за счет восстановления убытка от обесценения балансовая стоимость актива не может превышать балансовую стоимость, которая была бы определена (за вычетом амортизации), если бы в предыдущие годы для актива не признавался убыток от обесценения.

Любое увеличение балансовой стоимости актива выше суммы балансовой стоимости, которая была бы определена (за вычетом амортизации), если бы не признавалось никакого убытка от обесценения для данного актива за предыдущие годы, является переоценкой. Для отражения в учете такой переоценки организация применяет к активу соответствующий МСФО.

Если актив отражался в учете по переоцененной величине, то любое восстановление убытка от обесценения надлежит учитывать как увеличение от переоценки. Это восстановление отражается по кредиту счета «Капитал — прирост от переоценки» и показывается в Отчете о совокупном доходе как прочий совокупный доход. Од-

нако если убыток от обесценения по тому же переоцененному активу был ранее признан в прибыли или убытке, то восстановление такого убытка от обесценения также признается в прибыли или убытках.

Пример 5.32. В предыдущем периоде при проведении тестирования на обесценение оборудования убыток от обесценения составил 35 977 долл.

Этот убыток был отражен на счетах бухгалтерского учета следующим образом:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Капитал — прирост от переоценки	Основные средства	28 800
Убыток от обесценения	Основные средства	7177 (35 977 - 28 800)

В отчетном периоде балансовая стоимость оборудования составляет 81 017 долл., а ценность от использования — 114 000 долл. Расчет суммы восстановления убытка об обесценения оборудования представлен в табл. 5.21.

Таблица 5.21. Расчет суммы восстановления убытка об обесценения оборудования

Показатель	Сумма, долл.
Убыток от обесценения оборудования, показанный в предыдущем периоде, отнесенный за счет переоценки	28 800
Убыток от обесценения оборудования, показанный в предыдущем периоде, отнесенный на убыток	7177
Балансовая стоимость	81 017
Ценность от использования	114 000
Возмещаемая сумма	114 000
Восстановление убытка от обесценения — всего	32 983 (114 000 - 81 017)
В том числе: относится на счет переоценки	28 800
относится на прибыль	4183 (32 983 - 28 800)

На счетах бухгалтерского учета результаты восстановления убытки от обесценения отражаются следующим образом:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Основные средства	Капитал — прирост от переоценки	28 800
Основные средства	Прибыль от восстановления убытка от обесценения	4183

После восстановления убытка от обесценения амортизационные отчисления по данному активу должны корректироваться в будущих периодах для распределения измененной балансовой стоимости актива, за вычетом его ликвидационной стоимости (если таковая имеется), на систематической основе на протяжении оставшегося срока его полезной службы.

Пример 5.33. Организация имеет оборудование сроком полезного использования пять лет. Через год полезного использования оборудования было проведено тестирование на обесценение, после которого балансовая стоимость оборудования составила 108 023 долл. Эта балансовая стоимость была распределена на оставшийся срок полезного использования оборудования — четыре года. Ежегодная сумма амортизационных отчислений после признания убытка от обесценения составляла 27 006 долл. Через два года полезного использования было проведено восстановление убытка от обесценения, после которого балансовая стоимость оборудования составила 114 000 долл. Эта балансовая стоимость распределяется на оставшийся срок полезного использования оборудования — три года.

Ежегодная сумма амортизационных отчислений после восстановления убытка от обесценения составит 38 000 долл.

Восстановление убытка от обесценения в отношении генерирующей единицы

Восстановление убытка от обесценения для генерирующей единицы должно относиться на активы единицы (за исключением деловой репутации) пропорционально балансовой стоимости этих активов. Следует отметить, что убыток от обесценения деловой репутации не восстанавливается.

Увеличение в балансовой стоимости отдельных активов единицы рассматривается как восстановление убытков от обесценения по отдельным активам. Восстановление убытка от обесценения актива подлежит признанию непосредственно в прибыли или убыт-

ке. Если актив отражался в учете по переоцененной величине, то любое восстановление убытка от обесценения надлежит учитывать как увеличение от переоценки.

При распределении восстановления убытка от обесценения в отношении генерирующей единицы балансовая стоимость актива не должна быть выше меньшего из следующих значений:

- возмещаемой суммы актива (если она поддается определению);
- балансовой стоимости, которая была бы определена (за вычетом амортизационных отчислений), если бы убыток от обесценения актива в предшествующие периоды не был признан.

Для того чтобы распределить восстановленный убыток от обесценения, сумму возврата убытка, превышающая наименьшую величину, указанную ранее, нужно отнести пропорционально на другие активы единицы (кроме деловой репутации).

Пример 5.34. При проведении тестирования на предмет обесценения генерирующей единицы, относящейся к консалтинговой деятельности, в предыдущем периоде определен убыток в сумме 19 760 долл. Этот убыток был отнесен на деловую репутацию в сумме 14 760 долл. и на машины и оборудование в сумме 5000 долл. В текущем отчетном периоде у компании имеются основания считать, что убыток от обесценения генерирующей единицы должен быть восстановлен. Возмещаемая сумма единицы определена на эту дату и составляет 85 000 долл. Сумма восстановления убытка от обесценения может быть равна 5000 долл. Но эта сумма не должна превышать балансовую стоимость генерирующей единицы, которая была бы определена (за вычетом амортизационных отчислений), если бы убыток от обесценения актива в предшествующие периоды не был признан.

Для определения суммы восстановления необходимо сделать расчет (табл. 5.22).

Таблица 5.22. Расчет восстановления убытка от обесценения генерирующей единицы (долл.)

Показатель	До обесценения	Балансовая стоимость, если бы убыток не признавался (за вычетом амортизации)	Убыток от обесценения	После обесценения	Восстановление убытка от обесценения	Балансовая стоимость после восстановления убытка от обесценения
Деловая репутация	14 760	14 760	(14 760)			
Земля и здания	40 000	40 000		40 000		40 000

Окончание табл. 5.22

Показатель	До обесценения	Балансовая стоимость, если бы убыток не признавался (за вычетом амортизации)	Убыток от обесценения	После обесценения	Восстановление убытка от обесценения	Балансовая стоимость после восстановления убытка от обесценения
Машины и оборудование	25 000	22 000	(5000)	20 000	2000	22 000
Дебиторская задолженность	20 000	20 000		20 000		20 000
Итого	96 760	96 760		80 000	2000	82 000

На основе сделанного расчета определяем, что сумма восстановленного убытка от обесценения составит 2000 долл. и относится на машины и оборудование.

Это восстановление отражается на счетах бухгалтерского учета следующим образом:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Основные средства — машины и оборудование	Прибыль от восстановления убытка от обесценения машин и оборудования	2000

Восстановление убытка от обесценения в отношении деловой репутации

Убыток от обесценения, признанный в отношении деловой репутации, запрещено восстанавливать в последующий период.

Если в последующие периоды за признанием убытка от обесценения деловой репутации происходит увеличение возмещаемой суммы генерирующей единицы, то это свидетельствует об уменьшении убытка от обесценения деловой репутации или об его исчезновении. Причинами могут быть развитие клиентской базы, повышение квалификации работников организации и другие факторы, которые приводят к возникновению внутренне созданной деловой репутации. А внутренне созданная деловая репутация в соответствии с IAS 38 «Нематериальные активы» не подлежит признанию в качестве актива, поскольку не удовлетворяет условиям признания.

1 17. Раскрытие информации об обесценении активов в отчетности

Классификация активов для целей раскрытия информации

И! соответствии с IAS 36 раскрытие информации в финансовой отчетности должно осуществляться по каждому виду активов. Вид активов — это группировка активов, сходных по характеру и применению в операциях организации. Следовательно, в финансовой отчетности могут выделяться такие виды активов, как основные средства, нематериальные активы, деловая репутация, инвестиционная недвижимость.

Общие требования к раскрытию информации

Для каждого вида активов организация обязана раскрыть следующую информацию:

- сумму убытков от обесценения, признанную в прибыли или убытке в течение периода, и линейную статью (статьи) Отчета о совокупном доходе, в которой эти убытки отражаются;
- сумму восстановления убытков от обесценения, признанную в прибыли или убытке в течение периода, и линейную статью (статьи) Отчета о совокупном доходе, в которой отражается восстановление убытков от обесценения;
- сумму убытков от обесценения по переоцененным активам, признанную в течение периода в составе прочего совокупного дохода;
- сумму восстановления убытков от обесценения по переоцененным активам, признанную в течение периода в составе прочего совокупного дохода.

Эту информацию организация может представить вместе с другими сведениями в отношении данного вида активов. Например, названная информация может включаться в сверку балансовой стоимости основных средств в начале и конце периода в соответствии с требованиями IAS 16.

Раскрытие информации по каждому существенному убытку от обесценения

13 случае существенности убытка от обесценения, признанного или восстановленного в течение периода для отдельного актива, вклю-

чая деловую репутацию, или генерирующей единицы, необходимо раскрыть по каждому виду убытка следующую информацию:

- события и обстоятельства, которые привели к признанию или восстановлению убытка от обесценения;
- сумму убытка от обесценения, которая была признана или восстановлена;
- равна ли возмещаемая сумма актива (генерирующей единицы) его справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу;
- если возмещаемая сумма равна справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу — основу для определения этой справедливой стоимости (например, определена ли справедливая стоимость на основании данных активного рынка);
- если возмещаемая сумма равна ценности от использования — ставку (ставки) дисконта, примененную в текущей и предыдущей оценке ценности от использования (если таковая имеется).

В отношении отдельных активов раскрывается информация о характере актива. Если организация отчитывается по сегментам в соответствии с IFRS 8 «Операционные сегменты», раскрывается информация об отчетном сегменте, к которому относится актив.

В отношении генерирующей единицы дается ее описание (например, является ли она производственной линией, станком, производственным предприятием, видом деятельности, географическим регионом или отчетным сегментом, как это определено в IFRS 8). Показывается сумма убытка от обесценения, которая была признана или восстановлена, по видам активов и отчетным сегментам (если организация отчитывается по сегментам в соответствии с IFRS 8). Если с момента предыдущей оценки возмещаемой суммы (если она определяется) изменился состав активов, входящих в генерирующую единицу, то дается описание существующего и прежнего способов объединения активов в единицу, а также указываются причины, обусловившие это изменение.

Раскрытие информации о расчетах возмещаемых величин, генерирующих единиц, содержащих деловую репутацию, или нематериальных активов с неопределенным сроком службы

Особые раскрытия информации требуются для каждой генерирующей единицы (группы единиц), в которую входят существенные по балансовой стоимости деловая репутация или нематериальные активы с неопределенным сроком полезной службы. При этом раскрывается следующая информация:

- балансовая стоимость деловой репутации, отнесенная на данную единицу (группу единиц);
- балансовая стоимость нематериальных активов с неопределенным сроком полезной службы, отнесенных на данную единицу (группу единиц);
- основа, на которой определялась возмещаемая сумма единицы (т.е. ценность от использования или справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу).

Если основой для определения возмещаемой суммы единицы (группы единиц) является ценность от использования, то раскрывается следующая информация:

- описание каждого ключевого допущения¹, использованного руководством организации для расчета прогнозов потоков денежных средств за период, на который имеются самые последние бюджеты (планы);
- описание подхода, примененного руководством к определению значения (значений), установленного для каждого ключевого допущения (т.е. раскрытие информации о том, отражает ли такое значение прошлый опыт или, там, где это уместно, согласуется ли оно с внешними источниками информации, а если нет, то как и почему они отличаются от прошлого опыта или внешних источников информации);

⁴ • период, на который руководство спрогнозировало потоки денежных средств исходя из утвержденных им бюджетов (планов), а при использовании для единицы (группы единиц) периода свыше пяти лет — обоснование выбора такого длительного периода;

- показатель темпа роста, использованный для экстраполяции прогнозов денежных потоков за рамки периода, охваченного

¹ Ключевыми являются допущения, к которым наиболее чувствительна возмещаемая сумма единицы (группы единиц).

последними бюджетами (планами), а также разъяснение причин, обусловивших использование любого показателя темпа роста, превышающего средний темп роста для продукции, отрасли, страны или стран, в которых ведет свою деятельность организация, или рынка, для которого предназначена данная единица (группа единиц);

- ставка (ставки) дисконта, которая применялась для составления расчетов в отношении прогнозов денежных потоков.

Если основой для определения возмещаемой суммы единицы (группы единиц) является справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу, то следует раскрыть методологию определения этой справедливой стоимости.

Если справедливая стоимость не определяется на основе имеющейся на данный момент рыночной цены данной единицы (группы единиц), то раскрытию подлежит также следующая информация:

- описание каждого ключевого допущения, согласно которому руководство организации рассчитывало справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу;

- описание подхода, примененного руководством к определению значения (значений), установленного для каждого ключевого допущения (т.е. раскрытие информации о том, отражает ли такое значение прошлый опыт или, там, где это уместно, согласуется ли оно с внешними источниками информации, а если нет, то как и почему они отличаются от прошлого опыта или внешних источников информации).

Если справедливая стоимость определяется на основе прогнозов дисконтированных денежных потоков, то раскрытию подлежит следующая информация:

- период, на который прогнозируются денежные потоки;
- показатель темпа роста, использованный для экстраполяции прогнозов денежных потоков;
- ставка (ставки) дисконта, которая применялась в отношении прогнозов денежных потоков.

Пример раскрытия информации от обесценения активов

Компания 31 декабря 2010 г. приобрела 60% акций компании «Дельта», которая вела аудиторскую и консалтинговую деятельность. Деловая репутация, относящаяся к консалтинговой деятельности, составила 14 760 долл.

Проведено 31 декабря 2011 г. тестирование на обесценение генерирующей единицы, относящейся к консалтинговой деятельности. Необходимость этого тестирования вызвана тем, что компания-конкурент вышла на рынок с улучшенными предложениями и более низкими ценами.

Возмещаемая сумма генерирующей единицы, относящаяся к консалтинговой деятельности, равнялась справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу и составила 80 000 долл. Основой для определения справедливой стоимости служила информация о результатах последних операций продажи такого сектора бизнеса с аналогичными активами.

На момент проведения тестирования на обесценение балансовая стоимость генерирующей единицы, относящаяся к консалтинговой деятельности, составляла 99 760 долл., в том числе деловая репутация — 14 760 долл.; земля и здания — 40 000 долл.; машины и оборудование — 25 000 долл.; дебиторская задолженность — 20 000 долл. При тестировании на предмет обесценения определен убыток в сумме 19 760 долл. Этот убыток отнесен на деловую репутацию в сумме 14 760 долл., а разница 5000 долл. отнесена на машины и оборудование.

Снижение балансовой стоимости генерирующей единицы, содержащей деловую репутацию, в результате обесценения отражено в Отчете о совокупном доходе по линейным статьям «Убыток от обесценения деловой репутации» и «Убыток от обесценения машин и оборудования».

На сумму убытка в Отчете о финансовом положении уменьшилась сумма признанной деловой репутации, а также стоимость основных средств.

Факторами, повлекшими за собой обесценение деловой репутации, относящейся к консалтинговой деятельности, являются недостаточная разработанность маркетинговой стратегии и неэффективная рекламная политика.

Контрольные вопросы

1. Какой актив считается обесценившимся?
2. Какова процедура проверки актива на обесценение?
3. Какие внутренние и внешние признаки свидетельствуют об обесценении актива?
4. Какие активы подлежат ежегодному тестированию на обесценение независимо от наличия признаков возможного обесценения?

5. Как определяется возмещаемая сумма актива? В каких случаях не требуется расчет возмещаемой суммы?
6. В каких случаях в качестве возмещаемой суммы может быть применена ценность от использования актива, а в каких — справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу?
7. В каких случаях при тестировании на обесценение нематериальных активов с неопределенным сроком полезной службы используется возмещаемая сумма, которая была определена в предыдущем периоде?
8. Как определяется справедливая стоимость актива за вычетом затрат на продажу?
9. Какие факторы принимаются во внимание при исчислении ценности от использования актива?
10. Какие методы применяются для оценки на основе дисконтированной стоимости при определении ценности от использования актива? В чем заключается суть этих методов?
11. В каких случаях организация определяет возмещаемую сумму генерирующей единицы, которой принадлежит актив?
12. Каким образом проводится тестирование на обесценение деловой репутации?
13. Какие факторы (внутренние и внешние) могут свидетельствовать об уменьшении убытка от обесценения?
14. Каким образом проводится восстановление убытка от обесценения отдельных активов?
15. Каким образом проводится восстановление убытка от обесценения генерирующей единицы?

Тесты

1. IAS 36 не применяется:
 - а) к объектам основных средств;
 - б) к объектам нематериальных активов;
 - в) к объектам инвестиционной недвижимости, оцениваемым по справедливой стоимости.
2. Ежегодное тестирование на обесценение независимо от наличия признаков возможного обесценения проводится:
 - а) по нематериальным активам, еще не доступным для использования;
 - б) по нематериальным активам с определенным сроком полезной службы;

- в) по нематериальным активам, оцениваемым по справедливой стоимости.
3. Оценка возмещаемой суммы актива не проводится при увеличении в течение периода рыночных процентных ставок, если:
 - а) мала зависимость ставки дисконта, применяемой при расчете ценности использования, от увеличений процентных ставок;
 - б) велика зависимость ставки дисконта, применяемой при расчете ценности использования, от увеличений процентных ставок;
 - в) оценка возмещаемой суммы проводится в любом случае.
4. Возмещаемая сумма актива равна:
 - а) его справедливой стоимости;
 - б) наибольшей из двух величин: справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу и ценности от использования актива;
 - в) наименьшей из двух величин: справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу и ценности от использования актива.
5. Обесценение актива признается:
 - а) когда снизились рыночные цены на аналогичные активы;
 - б) когда балансовая стоимость актива ниже его первоначальной стоимости;
 - в) когда балансовая стоимость актива выше его возмещаемой суммы.
6. При невозможности определения справедливой стоимости актива в качестве возмещаемой суммы может быть применена:
 - а) ценность от использования актива;
 - б) балансовая стоимость актива;
 - в) текущая рыночная стоимость актива.
7. Затраты, связанные с сокращением или реорганизацией организации, следующей за выбытием актива, при его проверке на обесценение:
 - а) должны прибавляться к справедливой стоимости актива;
 - б) должны вычитаться из справедливой стоимости актива;
 - в) не должны вычитаться из справедливой стоимости актива.
8. Возмещаемая сумма отдельного актива не может быть определена, если:
 - а) ценность от использования актива значительно отличается от его справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу;
 - б) актив не генерирует потоков денежных средств, не зависящих от денежных потоков, производимых другими активами;
 - в) балансовая стоимость актива значительно превышает его возмещаемую сумму.

9. Восстановлением убытка от обесценения является:

- а) увеличение балансовой стоимости актива до его возмещаемой суммы;
- б) уменьшение балансовой стоимости актива до его возмещаемой суммы;
- в) пересмотр срока полезного использования актива.

10. Убыток от обесценения, признанный в отношении деловой репутации:

- а) восстанавливается в последующем периоде;
- б) запрещено восстанавливать в последующем периоде;
- в) восстанавливается в последующем периоде, если увеличивав' внутренне созданная деловая репутация.

11. Перспективные оценки при расчете потоков денежных средств должны охватывать период:

- а) не более пяти лет;
- б) не более 10 лет;
- в) не более трех лет.

12. Ценность от использования актива — это:

- а) прогнозируемый денежный приток от использования актива;
- б) дисконтированная стоимость будущих потоков денежных средств, получение которых ожидается от актива;
- в) прогнозируемый чистый денежный приток от использования актива.

Задания

Задание 1. Объясните, почему превышение балансовой стоимости чистых активов организации над ее рыночной капитализацией свидетельствует о возможном обесценении активов организации.

Задание 2. Объясните, почему превышение суммы дивиденда, полученного от дочерней компании, над ее суммарным совокупным доходом в периоде, в котором объявлен дивиденд, свидетельствует о возможном обесценении активов организации.

Задание 3. Объясните, почему тестируют на обесценение нематериальные активы, еще недоступные для использования.

Задание 4. Объясните, почему при проведении тестирования И обесценение при определении справедливой стоимости актива вычитаются затраты на выбытие.

Задание 5. Объясните, почему уменьшение рыночных процентных ставок может свидетельствовать о реверсировании убытка от обесценения активов.

Задание 6. Объясните, почему после восстановления убытка от обесценения отдельного актива амортизационные отчисления по данному активу должны корректироваться в будущих периодах.

Задание 7. Объясните, почему убыток от обесценения, признанный в отношении деловой репутации, запрещено восстанавливать в последующий период.

Задание 8. Объясните, при каких ситуациях организация определяет возмещаемую сумму генерирующей единицы, которой принадлежит актив.

Задание 9. Определите, признается ли обесценение станка, если его остаточная (балансовая) стоимость составляет 20 000 долл.; справедливая стоимость станка за минусом затрат на продажу — 15 000 долл.; ценность от использования (определена с учетом будущих денежных поступлений исходя из ставки дисконтирования) — 21 000 долл.

Задание 10. Определите справедливую стоимость актива.

Исходные данные. Компания «Альфа» работает в арендованных помещениях. Ей принадлежит линия бутылочного разлива, расположенная в одном цеху. Такие линии время от времени продаются на рынке как завершенные комплексы активов. Профессиональные оценщики рассчитали, что линию можно продать за 100 000 долл. Их гонорар за проведение такой оценки составил 1000 долл. Компания должна будет демонтировать оборудование и доставить его покупателю. Расходы на демонтаж и доставку составляют 5000 долл. Специальная упаковка будет стоить еще 4000 долл., а затраты на юридическое обслуживание — 1500 долл.

Задание 11. Определите возмещаемую сумму актива.

Исходные данные. Чистая цена продажи оборудования за вычетом ориентировочных расходов, связанных с его выбытием и продажей, определена на основе рыночных цен и равна 104 000 долл. Ценность от использования оборудования составляет 108 023 долл.

Задание 12. Объясните, следует ли восстановить убыток от обесценения нематериальных активов и деловой репутации, признанный в предыдущем отчетном периоде.

Исходные данные. В предыдущем отчетном периоде организация отразила в отчетности убыток от обесценения нематериальных активов и деловой репутации. В отчетном периоде выяснилось, что возмещаемая сумма нематериальных активов и деловой репутации превысила их балансовую стоимость.

Задание 13. Определите возмещаемую сумму актива.

Исходные данные. Организация имеет оборудование балансовой стоимостью 1500 долл. По состоянию на отчетную дату организация зафиксировала признаки обесценения данного объекта. По оценкам организации, справедливая стоимость оборудования составляет 1600 долл., при этом стоимость демонтажа оборудования — 75 долл. Оборудование может прослужить еще три года, ежегодные затраты на его обслуживание составляют 100 долл., а доходы от его использования — 700 долл. Ставка дисконтирования равна 10%.

Задание 14. Определите возмещаемую сумму актива.

Исходные данные. Организация имеет оборудование балансовой стоимостью 1450 долл. По состоянию на отчетную дату организация зафиксировала признаки обесценения данного объекта. По оценкам организации, справедливая стоимость оборудования составляет 1550 долл., при этом стоимость демонтажа оборудования — 105 долл. Оборудование может прослужить еще три года, ежегодные затраты на его обслуживание составляют 200 долл., а доходы от его использования — 800 долл. Ставка дисконтирования равна 15%.

Задание 15. Распределите убыток от обесценения между отдельными активами организации «Мега» и покажите, по какой стоимости каждый из активов организации будет отражен в отчетности после признания убытков от обесценения.

Исходные данные. Организация «Мега» приобрела 1 января за 28 000 долл. организацию «Пчелка», основная деятельность которой связана с уборкой мусора. Организация «Пчелка» имеет четыре мусоровоза и обладает лицензией, без которой не может вести деятельность. Справедливая стоимость каждого мусоровоза составляет 4000 долл., а справедливая стоимость лицензии — 5000 долл. Имущество организации не застраховано. Один мусоровоз 1 февраля разбился в результате ДТП, вследствие чего ценность от использования генерирующей единицы составила 22 200 долл.

Задание 16. Распределите убыток от обесценения между отдельными активами организации «Альфа» и покажите, по какой стоимости

каждый из активов организации «Альфа» будет отражен в отчетности после признания убытков от обесценения.

Исходные данные. Организация «Альфа» 1 января приобрела организацию «Гамма», которая занималась таксомоторным бизнесом, за 150 000 долл. Справедливая стоимость активов организации «Гамма» на дату ее приобретения составляла:

Автомобили (каждый по 20 000 долл.)	80 000
Лицензия на право осуществления перевозок пассажиров	20 000
Здание офиса	50 000
Итого	150 000

В октябре было украдено два автомобиля. Поскольку страховой компании не была представлена вся необходимая информация об особенностях использования автомобилей, они оказались незастрахованными. Кроме того, спрос на автомобильные перевозки упал. Возмещаемая сумма, относящаяся к таксомоторному бизнесу, составила 120 000 долл. Другая организация предложила выкупить у организации «Альфа» лицензию за 15 000 долл.

6

МСФО 38 «Нематериальные активы» (IAS 38)

6.1. Порядок применения IAS 38 / 6.2. Цель применения IAS 38 / 6.3. Сфера применения IAS 38 / 6.4. Определение нематериальных активов / 6.5. Нематериальные активы и расходы периода / 6.6. Признание нематериальных активов / 6.7. Внутренне созданная деловая репутация / 6.8. Внутренне созданные нематериальные активы / 6.9. Оценка нематериальных активов / 6.10. Оценка после первоначального признания нематериальных активов / 6.11. Последующие затраты / 6.12. Срок полезной службы нематериального актива / 6.13. Нематериальные активы с определенным сроком полезной службы / 6.14. Методы начисления амортизации / 6.15. Нематериальные активы с неопределенным сроком полезной службы / 6.16. Прекращение признания нематериальных активов / 6.17. Раскрытие информации о нематериальных активах в отчетности

6.1. Порядок применения IAS 38

Международный стандарт (IAS) 38 «Нематериальные активы» применяется в редакции 2004 г. Пересмотренная редакция стандарта заменяет собой IAS 38 «Нематериальные активы» 1998 г. Стандарт был изменен в рамках проекта по объединению предприятий и подлежит применению:

- к нематериальным активам, приобретенным при объединении предприятий, соглашение о котором заключено 31 марта 2004 г. или после этой даты;
- ко всем прочим нематериальным активам — с годовых периодов, начинающихся 31 марта 2004 г. или после этой даты.

Досрочное применение стандарта приветствуется. Если организация начала применять IAS 38 в редакции 2004 г. досрочно, она должна одновременно применять IFRS 3 «Объединение бизнеса» и IAS 36 «Обесценение активов» (в редакции 2004 г.).

6.2. Цель применения IAS 38

Цель стандарта состоит в определении порядка учета нематериальных активов, которые специально не рассматриваются в других

и 3. Сфера применения IAS 38

стандартах. Главными вопросами в учете нематериальных активов являются: признание активов, способы оценки их балансовой стоимости, раскрытие информации о нематериальных активах в финансовой отчетности.

| 3. Сфера применения IAS 38

IAS 38 должен применяться для учета нематериальных активов, за исключением:

- нематериальных активов, находящихся в сфере применения другого стандарта;
- финансовых активов, как они определяются в IAS 32 «Финансовые инструменты — представление»;
- признания и оценки активов по разведке и оценке минеральных ресурсов (IFRS 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов»);
- затрат на разработку и добычу минералов, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых ресурсов.

Некоторые МСФО устанавливают порядок учета для конкретного вида нематериальных активов. В таком случае организация должна применять эти стандарты вместо IAS 38. В табл. 6.1 перечислены активы, к которым не применяются положения IAS 38.

Таблица 6.1. Активы, к которым не применяются положения IAS 38

Наименование актива	Учет активов регулируется стандартами
Нематериальные активы, предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности	IAS 2 -Запасы-, IAS 11 -Договоры на строительство»
Отложенные налоговые активы	IAS 12 -Налоги на прибыль»
Активы по договорам аренды	IAS 17 -Аренда»
Активы, возникающие из вознаграждений работникам	IAS 19 -Вознаграждения работникам»
Финансовые активы согласно определению в IAS 32	Вопросы признания и оценки некоторых финансовых активов регулируются IAS 27 -Консолидированная и отдельная финансовая отчетность». IAS 28 -Инвестиции в ассоциированные компании» и IAS 31 -Участие в совместной деятельности»

Окончание табл. 6.1

Наименование актива	Учет активов регулируется стандартами
Деловая репутация, приобретенная при объединении предприятий	IFRS 3 -Объединение бизнеса-
Нематериальные активы, возникающие из договорных прав страховщика в рамках договоров страхования	IFRS 4 -Договоры страхования-
Нематериальные активы, классифицированные как предназначенные для продажи	IFRS 5 -Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность

IAS 38 применяется также к затратам на рекламу, подготовку, пусковые работы, исследования и разработки, к нематериальным активам, используемым в добывающих отраслях или страховых компаниях.

6.4. Определение нематериальных активов

В IAS 38 приводится следующее определение: «Нематериальный актив — это идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы».

Определение нематериального актива требует его идентифицируемости, что позволяло бы четко отличать его от деловой репутации.

Деловая репутация, приобретенная при объединении предприятий, представляет собой выплату, производимую организацией-покупателем в ожидании будущих экономических выгод от активов, которые не могут быть индивидуально идентифицированы и в отдельности признаны.

Согласно IAS 38 актив является идентифицируемым, если он:

- может быть отделен от организации для последующей продажи, передачи, лицензирования, сдачи в аренду или обмена, либо в индивидуальном порядке, либо вместе с соответствующим договором, активом или обязательством;
- возникает из договорных или других юридических прав вне зависимости от того, являются эти права передаваемыми или отделяемыми от данной организации или других прав и обязанностей.

Отделяемыми нематериальными активами, которые могут быть проданы, обменены, сданы в аренду, являются: торговые

марки, патенты, авторские права, компьютерные программы, формулы фармацевтических препаратов, технологии производства.

В соответствии с критериями идентифицируемости к нематериальным активам относятся как исключительные права на компьютерное программное обеспечение, которые отделимы и могут быть переданы третьим лицам, так и права пользования на компьютерное программное обеспечение, которые не отвечают условиям отделимости, поскольку не могут быть переданы другому лицу.

По определению, данному в IAS 38, нематериальный актив не имеет физической формы. Вместе с тем некоторые нематериальные активы существуют и передаются на физических носителях, например, на компакт-дисках (в виде программного обеспечения), в правовой документации (в виде лицензии или патента) или на пленке. При определении того, должен ли актив, сочетающий в себе материальные и нематериальные элементы, учитываться как объект основных средств или как нематериальный актив, организация прибегает к профессиональному суждению о том, какой из этих элементов важнее. Например, программное обеспечение для станка с программным управлением, который не может работать без этого конкретного программного обеспечения, представляет собой составную часть этого станка и должно учитываться как основные средства. То же относится и к операционной системе компьютера. Гам, где программное обеспечение не является составной частью аппаратных средств, оно учитывается как нематериальный актив.

В основе определения нематериального актива лежит понятие «актив», которое связано с понятиями «контроль» и «будущие экономические выгоды».

Актив — это ресурс, который контролируется организацией в результате прошлых событий и от которого ожидается поступление в организацию будущих экономических выгод.

В IAS 38 определено, что организация контролирует актив, если она имеет право на получение будущих экономических выгод, поступающих от лежащего в основе ресурса, и может ограничить доступ других организаций и лиц к этим выгодам.

Обычно контроль связан с наличием соответствующих юридических прав (по законодательству, договору), которые могут быть принудительно осуществлены в судебном порядке. К нематериальным активам, вытекающим из договорных и иных юридических

прав, относятся авторские права, обязательства не вступать в конкуренцию и т.п. Организация может контролировать выгоды, получаемые от рыночных и технических знаний ее сотрудников, если они защищены юридическими правами, такими как авторское право, ограничения в торговом договоре или юридической обязанности работников соблюдать конфиденциальность.

При отсутствии юридических прав контроль — довольно сложная задача. Например, у организации нет достаточного контроля за ожидаемыми будущими экономическими выгодами, которые могут быть получены при наличии квалифицированного и подготовленного персонала.

Вместе с тем возможны ситуации, когда организация контролирует актив, не имея юридически оформленных прав. Например, в отсутствие юридических прав на защиту связей с клиентами операции взаимодействия с клиентами позволяют контролировать будущие экономические выгоды, ожидаемые от этой взаимосвязи с клиентами. По данной причине взаимосвязь с клиентами отвечает определению нематериального актива.

Будущие экономические выгоды, получаемые организацией от нематериального актива, могут включать в себя не только выручку от продажи товаров или услуг, но и экономию на затратах или другие выгоды, ставшие результатом использования актива организацией. Например, использование интеллектуальной собственности в производственном процессе не увеличивает будущих доходов, а сокращает будущие производственные затраты.

6.5. Нематериальные активы и расходы периода

Организации часто затрачивают ресурсы или несут обязательства при покупке, разработке, обслуживании или улучшении (расширении технических возможностей) нематериальных ресурсов, таких как научные или технические знания, разработки и внедрение новых процессов или систем, лицензий, интеллектуальной собственности, знаний рынка и товарных знаков (включая торговые марки и издательские права). Примерами объектов, включаемых в эти категории, являются:

- компьютерное программное обеспечение;
- патенты, авторские права;
- кинофильмы;
- списки клиентов;

- права обслуживания ипотеки;
- лицензии на рыболовство;
- импортные квоты;
- франшизы;
- отношения с клиентами или поставщиками, лояльность клиентов;
- доля рынка, права на сбыт.

Если перечисленные объекты не отвечают определению нематериального актива, т.е. критериям идентифицируемости, контроля над ресурсами и наличия будущих экономических выгод, то затраты на приобретение или создание таких объектов признаются расходами периода, в котором они были произведены. Исключения составляют операции объединения предприятий. В этих случаях названные объекты становятся частью деловой репутации.

Примерами затрат, которые признаются как расходы при их понесении, служат:

- учредительские расходы (затраты на юристов и секретариат, понесенные при учреждении юридического лица);
- затраты на подготовку персонала;
- затраты на рекламу и продвижение продукции (включая каталоги посылочной торговли).

6. Признание нематериальных активов

Признание — это процесс включения в Отчет о финансовом положении или Отчет о совокупном доходе элементов финансовой отчетности, которые отвечают условиям признания.

Согласно TAS 38 объект подлежит признанию в бухгалтерском учете в качестве нематериального актива, если он отвечает:

- определению нематериального актива;
- критериям признания.

IAS 38 устанавливает два критерия признания нематериального актива:

- вероятность поступления в организацию будущих экономических выгод, относящихся к этому активу;
- надежность оценки себестоимости данного актива.

Оценка степени определенности в отношении поступления будущих экономических выгод от использования актива должна

быть основана на профессиональном суждении. При этом исходя! из данных, имеющихся на дату первоначального признания актива. Предпочтение следует отдавать внешним источникам (например, данным о сделках с аналогичными активами), а не внутренним оценкам.

6.7. Внутренне созданная деловая репутация

В самом общем смысле внутренне созданная деловая репутации означает совокупность рассматриваемых как единое целое нематериальных факторов, которые позволяют компании иметь определенные конкурентные преимущества в отрасли и благодаря этому генерировать дополнительные доходы. В эту совокупность входят: фирменное наименование компании, технологическая культура, связи с контрагентами, ноу-хау в области организации и управления, перспективность бизнеса и др.

Внутренне созданная деловая репутация обуславливается различиями между рыночной стоимостью организации и балансовой стоимостью ее идентифицируемых чистых активов. Эти различия влияют на стоимость организации, но они не характеризуют стоимость нематериальных активов, контролируемых организацией.

Внутренне созданная деловая репутация не подлежит признанию в качестве нематериального актива, поскольку не является идентифицируемым ресурсом (т.е. не может быть отделена и не возникает из договорных или юридических прав), который контролируется организацией. Внутренне созданная деловая репутация не может быть достоверно оценена по себестоимости.

6.8. Внутренне созданные нематериальные активы

Нематериальные активы могут быть созданы организацией своими силами. Вместе с тем иногда бывает трудно оценить, подлежат признанию внутренне созданные нематериальные активы или нет. Причинами этого могут быть:

- сложность в идентификации актива, от которого ожидается получение экономических выгод;
- сложность с достоверным определением себестоимости актива (поскольку затраты на создание нематериального актива собственными силами практически невозможно отделить от затрат на ведение повседневной деятельности).

Для того чтобы оценить, соответствует ли внутренне созданный нематериальный актив критериям признания, процесс создания актива подразделяют на две стадии:

- 1) стадию исследований;
- 2) стадию разработок.

Исследования — это оригинальные и плановые научные изыскания, предпринимаемые с перспективой получения новых научных или технических знаний.

Разработки — это применение научных открытий или других знаний для планирования или конструирования новых или существенно улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или применения.

Разграничение на стадии крайне важно, поскольку затраты на исследования признаются текущими расходами на момент, когда они понесены, а затраты на разработки капитализируются и формируют себестоимость внутренне созданного нематериального актива. Разграничение деятельности на исследования и разработки представлено в табл. 6.2.

Таблица 6.2. Исследования и разработки

Деятельность по исследованиям	Деятельность по разработкам
Деятельность, направленная на получение новых знаний	Проектирование, конструирование и тестирование производственных образцов и моделей
Поиск, оценка и окончательный отбор результатов исследований или других знаний, которые будут применены	Проектирование инструментов, шаблонов, форм и штампов, включающих в себя новую технологию
Поиск альтернативных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг	Проектирование, конструирование и эксплуатация опытной установки, которая по масштабам экономически не подходит для коммерческого производства
Формулирование, конструирование, оценка и окончательный отбор возможных альтернатив для новых или улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг	Проектирование, конструирование и тестирование выбранных альтернативных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг

Если организация не может разграничить стадии исследований и разработок в рамках внутреннего проекта по созданию нематериального актива, то весь проект рассматривается как исследование и соответствующие расходы списываются на затраты текущего периода.

Тем не менее далеко не всегда затраты на стадии разработок могут быть признаны в качестве нематериального актива. Для признания таких затрат организация должна продемонстрировать наличие всех приведенных далее условий:

- техническую осуществимость завершения создания нематериального актива с тем, чтобы он был готов к использованию или продаже;
- намерение завершить создание нематериального актива и использовать или продать его;
- способность организации использовать или продать нематериальный актив;
- наличие определенности в том, каким образом нематериальный актив будет создавать будущие экономические выгоды;
- доступность достаточных технических, финансовых и других ресурсов для завершения разработки и использования или продажи нематериального актива;
- способность надежно оценить затраты, относящиеся к нематериальному активу, в ходе его разработки.

Доступность ресурсов для завершения, использования и получения выгод от нематериального актива может быть продемонстрирована, например, в бизнес-плане, показывающем необходимые технические, финансовые и другие ресурсы и способность организации обеспечить наличие этих ресурсов. В определенных случаях организация демонстрирует доступность внешнего финансирования, заручаясь свидетельством готовности кредитора финансировать этот план.

Внутренне созданные торговые марки, титульные данные, издательские права, списки кпиентов и аналогичные по сути статьи не подлежат признанию в качестве нематериальных активов. Это объясняется тем, что такие статьи нельзя отличить от затрат на развитие организации в целом.

6.9. Оценка нематериальных активов

IAS 38 предусматривает несколько видов оценок нематериальных активов, представленных в табл. 6.3.

Таблица 6.3. Виды оценок нематериальных активов и их пояснения

Вид оценки	Пояснение
Себестоимость	Сумма уплаченных денежных средств или их эквивалентов или справедливая стоимость иного встречного предоставления, переданного в счет оплаты стоимости актива на момент его приобретения или сооружения
Балансовая стоимость	Сумма, в которой актив будет признан в Отчете о финансовом положении после вычета любой накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения
Ликвидационная стоимость	Расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от реализации актива, за вычетом предполагаемых затрат на выбытие, если бы данный актив уже достиг возраста и состояния, как можно ожидать, он будет находиться в конце срока полезной службы
Амортизируемая стоимость	Себестоимость актива или другая сумма, отраженная вместо себестоимости, за вычетом ликвидационной стоимости
Справедливая стоимость	Сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и не зависящими друг от друга сторонами
Возмещаемая сумма	Большее из двух значений: чистой продажной цены актива и его ценности использования
Стоимость, специфичная для конкретной организации	Дисконтированная стоимость потоков денежных средств, которые согласно ожиданиям организации возникнут либо в связи с использованием какого-либо актива и выбытием этого актива в конце срока его полезной службы, либо в связи с погашением обязательства

Себестоимость нематериальных активов

Себестоимость нематериальных активов определяется в момент их приобретения или внутреннего создания. Состав затрат, включаемых в себестоимость, зависит от того, был актив приобретен в рамках отдельной сделки или объединения бизнеса либо создан в самой организации.

Себестоимость в рамках отдельного приобретения

Как правило, цена, которую платит организация при отдельном приобретении нематериального актива, отражает ожидания относительно вероятности поступления в организацию будущих эконо-

мических выгод, заключенных в этом активе. Тем не менее себестоимость отдельно приобретенного нематериального актива, как правило, поддается достоверной оценке.

Согласно положениям § 27 IAS 38 в себестоимость отдельно приобретенного нематериального актива входят:

- покупная цена, включая импортные пошлины и невозмещаемый налог на покупку, за вычетом торговых скидок;
- любые прямые затраты по приведению актива в рабочее состояние для использования по назначению.

К прямым затратам относятся:

- затраты на вознаграждения работникам, возникающие непосредственно в связи с приведением актива в его рабочее состояние;
- затраты на оплату профессиональных услуг, возникающие непосредственно в связи с приведением актива в его рабочее состояние;
- затраты на проверку надлежащей работы актива.

В себестоимость нематериального актива не входят следующие затраты:

- на внедрение нового продукта или услуги (включая затраты на рекламу и продвижение продукции);
- затраты на ведение хозяйственной деятельности на новом месте или с новой категорией клиентов (включая затраты на подготовку и обучение персонала);
- административные и другие общие накладные затраты.

Если объект нематериальных активов приведен в состояние, в котором он пригоден для использования в соответствии с намерениями руководства организации, то включение затрат в себестоимость нематериальных активов прекращается. В себестоимость нематериального актива уже не будут включены затраты, понесенные в процессе использования или передислокации нематериального актива, например:

- затраты, понесенные в период, когда актив, пригодный к использованию в соответствии с намерениями руководства организации, еще не используется;
- первоначальные операционные убытки (например, понесенные в период формирования спроса на результат работы актива).

Пример 6.1. Организация приобрела компьютерное программное обеспечение. При этом организация понесла затраты, состав которых представлен в табл. 6.4.

Таблица 6.4. Затраты на приобретение компьютерного программного обеспечения

Затраты	Сумма, долл.
Покупная цена программного обеспечения по прейскуранту поставщика	10 000
Торговая скидка, оговоренная в договоре	500
Затраты на доработку программного обеспечения применительно к условиям деятельности организации	300
Затраты на проверку надлежащей работы программного обеспечения	400
Затраты на подготовку и обучение персонала работе с новым программным обеспечением	200

Первоначальная стоимость компьютерного программного обеспечения составит 10 200 долл. (10 000 - 500 + 300 + 400). Затраты на подготовку и обучение персонала работе с новым программным обеспечением в первоначальную стоимость приобретенного нематериального актива не включаются, а являются расходами текущего периода.

Себестоимость нематериальных активов, приобретаемых на условиях отсрочки платежа

Нематериальные активы могут быть приобретены на условиях отсрочки платежа на период, превышающий обычные условия кредитования. В этом случае себестоимостью актива является его цена и эквиваленте денежных средств на дату признания. Разница между себестоимостью и общей суммой платежа будет признана как расходы на выплату процентов за период кредитования.

Пример 6.2. Организация может приобрести компьютерное программное обеспечение за 10 000 долл. при условии единовременной оплаты или купить его на условиях отсрочки платежа сроком на два года за 12 000 долл.

При условии приобретения программного обеспечения в рассрочку разница в 2000 долл. будет признана расходами на выплату процентов. Первоначальная стоимость компьютерного программного обеспечения составит 10 000 долл.

Вместе с тем разница между себестоимостью и общей суммой платежа может быть капитализирована (включена в себестоимость актива) на основании положений IAS 23 «Затраты по займам».

Затраты по займам — это процентные и другие расходы, которые производятся организацией в связи с получением заемных средств.

В соответствии с IAS 23 затраты по займам, непосредственно связанные с приобретением, строительством или производством квалифицируемого актива, включаются в его себестоимость.

Капитализация затрат по займам проводится в том случае, если эти затраты относятся непосредственно к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива, при условии, что возможно получение организацией в будущем экономических выгод и при этом затраты могут быть надежно измерены. К квалифицируемым активам относятся активы, подготовка которых к предполагаемому использованию или продаже обязательно требует значительного времени. Согласно IAS 23 в зависимости от обстоятельств квалифицируемыми активами могут быть нематериальные активы.

Пример 6.3. Организация получила заемные средства сроком на год под 12% годовых с ежемесячной выплатой процентов на доработку приобретенного компьютерного программного обеспечения и его доведение до состояния, в котором организация планирует его использовать. Доработка компьютерного программного обеспечения будет проводиться в течение длительного срока — одного года.

В этих обстоятельствах проценты по займу будут включены в первоначальную стоимость нематериального актива.

Капитализация затрат по использованию заемных средств как части себестоимости квалифицируемого актива должна начинаться, когда:

- возникли расходы по данному активу;
- возникли затраты по займам;
- началась работа, необходимая для подготовки актива для использования по назначению или продажи.

Пример 6.4. Организация предполагает доработку компьютерного программного обеспечения. Она приобрела 24 февраля 2011 г. компьютерное программное обеспечение, а 24 марта 2011 г. получила заем на год под 12% годовых с ежемесячной выплатой процентов. Работы для подготовки программного обеспечения к использованию по назначению начаты 25 апреля 2011 г.

В этих обстоятельствах дата начала капитализации процентов по займу — 25 апреля 2011 г.

Капитализация затрат по займам должна прекращаться, когда завершены практически все работы, необходимые для подготовки квалифицируемого актива для использования по назначению или продажи.

Себестоимость нематериальных активов, приобретаемых через государственную субсидию

В некоторых случаях нематериальный актив может быть получен бесплатно или за номинальное встречное предоставление через государственную субсидию. Примерами таких нематериальных активов являются:

- права посадки в аэропорту;
- лицензии на радио- и телевидение;
- лицензии на импорт или квоты;
- права на доступ к другим ограниченными ресурсам.

В соответствии с IAS 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» организация по своему выбору может первоначально признать и нематериальный актив, и правительственную субсидию по справедливой стоимости или по номинальной сумме, включая любые затраты, непосредственно относимые на подготовку актива к использованию по назначению.

Пример 6.5. Организация в качестве правительственной помощи получила лицензию на радиовещание. Исходя из положений IAS 20 организация решила учитывать лицензию по номинальной стоимости 1 долл. Таким образом, себестоимостью лицензии будет номинальная сумма 1 долл.

Себестоимость нематериальных активов, приобретаемых в обмен

Объекты нематериальных активов могут быть приобретены путем обмена на другой или другие неденежные активы либо на сочетание денежных и неденежных активов. Себестоимость нематериального актива, приобретенного путем обмена, определяется по справедливой стоимости.

Справедливая стоимость — это сумма, на которую можно обменять актив или урегулировать обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и не зависящими друг от друга сторонами.

Оценка по справедливой стоимости проводится тогда, когда организация определяет наличие в операции обмена коммерческого содержания по степени ожидаемого изменения своих будущих потоков денежных средств в результате совершения данной операции. Операция обмена имеет коммерческое содержание, если:

а) конфигурация (риск, сроки и сумма) проистекающих от полученного актива денежных потоков отличается от конфигурации денежных потоков, проистекающих от переданного актива;

б) специфичная для организации стоимость части ее деятельности, на которую влияет данная операция, изменяется в результате обмена;

в) разница между «а» или «б» составляет значительную величину по сравнению со справедливой стоимостью активов, ставших предметом обмена.

Если организация способна достоверно определить справедливую стоимость либо полученного, либо переданного актива, то для определения себестоимости полученного актива используется справедливая стоимость переданного актива.

Пример 6.6. Организация обменивает 10 000 долл. и станок на торговую марку. Справедливая стоимость переданного станка составляет 40 000 долл. Первоначальная стоимость торговой марки, полученной в обмен, будет равна 50 000 долл. (определена исходя из справедливой стоимости переданного станка и переданных денежных средств).

Исключения составляют случаи, когда справедливая стоимость полученного актива представляется более очевидной.

Пример 6.7. Организация обменивает 10 000 долл. и станок справедливой стоимостью 40 000 долл. на торговую марку. Справедливая стоимость торговой марки — 60 000 долл. (оценка проведена в соответствии с ожидаемым поступлением чистых денежных потоков в результате использования торговой марки).

Себестоимость торговой марки, полученной в обмен, составит 60 000 долл. (определена исходя из справедливой стоимости полученной торговой марки).

Справедливая стоимость объекта нематериальных активов может быть достоверно определена при осуществлении сопоставимых рыночных операций. Вместе с тем она может быть надежно установлена и тогда, когда:

- вариативность пределов, в которых проводятся обоснованные расчетные оценки справедливой стоимости, незначительна для данного актива;
- вероятность разных оценок внутри этого предела может быть обоснованно определена и использована при оценке справедливой стоимости.

Оценка по справедливой стоимости полученного актива не может быть проведена, когда операция обмена не имеет коммерческого содержания или справедливая стоимость ни полученного, ни переданного актива не поддается достоверной оценке. Если приобретенный объект не оценивается по справедливой стоимости, то его первоначальная стоимость оценивается по балансовой стоимости переданного актива.

Себестоимость нематериальных активов при объединении предприятий

Если нематериальный актив приобретается при объединении предприятий, то себестоимость такого актива равна его справедливой стоимости на дату приобретения. Справедливая стоимость нематериального актива отражает рыночные ожидания относительно вероятности поступления в организацию будущих экономических выгод, заключенных в этом активе.

Наиболее достоверную основу для оценки справедливой стоимости нематериального актива обеспечивают котировочные рыночные цены (текущие цены покупателя) на активном рынке.

Активный рынок — это рынок, где соблюдаются все перечисленные условия:

- товары, продаваемые на рынке, являются однородными;
- продавцы и покупатели, желающие совершить сделку, как правило, могут быть найдены в любое время;
- информация о ценах общедоступна.

Вместе с тем наличие активного рынка нематериальных активов представляет собой редкое, но возможное явление. Например, может существовать активный рынок для свободно обращающихся разрешений на перевозку пассажиров, рыбную ловлю, производственных квот.

Если текущие рыночные цены покупателя недоступны, то основу для оценки справедливой стоимости нематериального актива

может составить цена в самой последней аналогичной операции. При этом между датой операции и датой оценки справедливой стоимости актива не должно происходить значительных изменений в экономических условиях.

Активный рынок не может существовать для торговых марок, титульных данных, прав на издание музыки и кинофильмов, патентов или товарных знаков, поскольку эти активы уникальны. Если для нематериального актива нет активного рынка, его справедливая стоимость равна сумме, которую организация уплатила бы за этот актив на дату приобретения при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и не зависящими друг от друга сторонами на основании наилучшей имеющейся информации. При определении этой суммы организация учитывает итоги недавних операций по аналогичным активам.

В отсутствие активного рынка нематериальных активов организация может применять методы опосредованной оценки их справедливых стоимостей, в том числе метод дисконтирования предполагаемых будущих чистых денежных потоков от нематериального актива.

Следует отметить, что нематериальный актив, приобретенный при объединении бизнеса, может быть отдельно признан только при выполнении следующих условий:

- вероятно, что будущие экономические выгоды, относящиеся к этому активу, поступят в организацию;
- себестоимость актива поддается денежной оценке.

Если стоимость нематериального актива не может быть достоверно оценена, то этот актив не будет признан отдельно, а будет включен в деловую репутацию.

Пример 6.8. Компания А приобрела 100% акций компании В за 100 000 долл. На дату приобретения справедливая стоимость чистых активов компании В составляла 60 000 долл. Кроме того, компания В имела следующие права:

- на торговую марку производителя пива «Красный Восток». Перед операцией покупки компания В рассматривала возможность продать эту торговую марку. Известная фирма независимых профессиональных оценщиков «РВС» с помощью метода дисконтированных денежных потоков оценила эту торговую марку в 3000 долл.;
- эксклюзивные права на распространение продукта «Лакутус». I Ожидается, что в дальнейшем это право в течение шести лет будет приносить денежные потоки в размере 2500 долл. в год. Компания А опре-

делила, что ставка дисконта на это право составляет 10%. Для шестилетнего срока 10%-ный коэффициент дисконтирования равен 4,36.

В данном случае права на торговую марку производителя пива «Красный Восток» и эксклюзивные права на распространение продукта «Лакутус» будут признаны в отчетности в отдельности и оценены в сумме 3000 долл. и 10 900 долл. (2500 x 4,36) соответственно.

Деловая репутация составит 26 100 долл. (100 000 - 60 000 - 3000 - 10 900).

Пример 6.9. Исходные данные те же, что в примере 6.8. Надежную оценку стоимости торговой марки «Красный Восток» провести невозможно.

В данном случае в отчетности отдельно будут признаны только эксклюзивные права на распространение продукта «Лакутус» и оценены в сумме 10 900 долл. (2500 x 4,36). Права на торговую марку производителя пива «Красный восток» будут включены в деловую репутацию.

Деловая репутация составит 29 100 долл. (100000 - 60000 - 10900).

Организация-покупатель признает нематериальный актив отдельно от деловой репутации вне зависимости от того, был признан данный актив приобретаемой стороной до объединения предприятий или нет. Организация-покупатель может признать в качестве отдельного нематериального актива проект исследований и разработок, находящийся в процессе осуществления приобретаемой стороной. Признание будет проведено, если данный проект отвечает определению нематериального актива и его справедливая стоимость может быть достоверно оценена. Незавершенный проект, находящийся в процессе осуществления приобретенной стороной, признается нематериальным активом, когда он:

- отвечает определению актива;
- является идентифицируемым, т.е. отделяемым или возникает из договорных или других юридических прав.

Себестоимость внутренне созданного нематериального актива

Во многих случаях себестоимость внутренне созданного нематериального актива можно рассчитать при помощи применяемой системы калькуляции затрат на производство. Такие затраты можно определить и отношении разрабатываемого в организации компьютерного программного обеспечения, получаемых авторских прав или лицензий.

Себестоимость внутренне созданного нематериального актива представляет собой сумму затрат, понесенных с даты, начиная с

которой нематериальный актив отвечает критериям признания. Напомним, что нематериальный актив признается при выполнении следующих условий:

- вероятно, что будущие экономические выгоды, относящиеся к этому активу, поступят в организацию;
- себестоимость актива поддается денежной оценке.

Пример 6.10. Организация разрабатывает новый производственный процесс. В течение 2011 г. понесенные затраты составили 1000 долл., из которых затраты в сумме 900 долл. были понесены до 1 декабря 2011 г., а 100 долл. — в период между 1 декабря и 31 декабря 2011 г. Организация способна продемонстрировать, что на 1 декабря 2011 г. производственный процесс соответствовал критериям признания в качестве нематериального актива.

Себестоимость нематериального актива составит 100 долл., в которую включаются затраты, понесенные с даты, когда стали удовлетворяться критерии признания, т.е. с 1 декабря 2011 г. Затраты в сумме 900 долл., понесенные до 1 декабря 2011 г., признаются как расходы, поскольку до 1 декабря 2011 г. критерии признания нематериального актива не соблюдались.

Затраты, ранее признанные как расход, в последующем не восстанавливаются и не включаются в себестоимость внутренне созданного нематериального актива.

Себестоимость нематериальных активов, созданных внутри организации, включает в себя все прямые затраты, необходимые для создания, производства и подготовки актива к использованию в соответствии с намерениями руководства организации. Примерами прямых затрат являются:

- затраты на материалы и услуги, использованные или потребленные при создании нематериального актива;
- затраты на вознаграждение работникам, возникающие в связи с созданием нематериального актива;
- пошлина за регистрацию юридического права;
- амортизация патентов и лицензий, использованных для создания нематериального актива.

В себестоимость внутренне созданного нематериального актива не включаются:

- торговые, административные и прочие общие накладные расходы (кроме тех, которые могут быть непосредственно отнесены на подготовку актива к использованию);

- первоначальные операционные убытки, имевшие место до достижения плановых показателей использования актива;
- затраты на подготовку персонала организации к эксплуатации актива.

Пример 6.11. Организация понесла затраты перед началом коммерческого производства нового фильтра выхлопных газов, который будет использоваться на большегрузных автомобилях. Состав этих затрат представлен в табл. 6.5.

Таблица 6.5. Затраты на разработку нематериального актива

Затраты	Сумма, долл.
Затраты на рекламную кампанию	50 000
Роялти за патент (к уплате изобретателю) фильтра	12 000
Затраты на заработную плату сотрудников, проводивших испытания прототипов фильтра	38 000

Первоначальная стоимость нематериального актива составит 50 000 долл. (12 000 + 38 000). Затраты на рекламную кампанию в себестоимость не включаются, поскольку их непосредственно невозможно отнести или обоснованно распределить на деятельность по разработке. Они учитываются как расходы текущего периода.

Все затраты, которые ранее были списаны на расходы текущего периода, не могут быть впоследствии капитализированы в стоимость нематериального актива.

Балансовая стоимость

балансовая стоимость нематериального актива представляет собой сумму, по которой актив отражается в балансе организации. Балансовая стоимость рассчитывается как разница между себестоимостью или переоцененной стоимостью актива и суммой накопленной амортизации. В том случае, если признается убыток от обесценения актива в соответствии с IAS 36 «Обесценение активов», балансовая стоимость представляет собой разницу между себестоимостью и суммой накопленного убытка от обесценения.

Балансовая стоимость нематериальных активов может быть уменьшена на сумму полученных правительственных субсидий в соответствии с IAS 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи».

Следует отметить, что IAS 20 предусматривает два варианта отражения в учете и отчетности государственных субсидий, относящихся к активам (в том числе неденежные субсидии по справедливой стоимости):

- путем отражений субсидий в качестве доходов будущих периодов, которые будут признаны доходами на систематической и рациональной основе в течение срока полезного использования активов;
- путем ее вычитания для получения балансовой стоимости актива. Доход учитывается в течение срока полезного использования амортизируемого актива.

Пример 6.12. Организация получила государственную субсидию в размере 100 000 долл. для осуществления инвестиционного проекта по разработке новой технологии производства продукции. Затраты по разработке составили 460 000 долл. Новая технология стала применяться с января 2011 г. Срок полезного использования новой технологии — три года. Амортизация рассчитывается по методу равномерного начисления. Организация учитывает государственную субсидию путем вычета из балансовой стоимости активов. В этом случае первоначальная стоимость технологии производства продукции составит 360 000 долл. (460 000 - 100 000). Ежегодная сумма амортизационных отчислений составляет 120 000 долл. (360 000 : 3).

Балансовая стоимость нематериального актива в отчетности по состоянию на 31 декабря 2011, 2012 и 2013 гг. представлена в табл. 6.6.

Таблица 6.6. Балансовая стоимость нематериального актива в отчетности

Нематериальные активы	31.12.2011	31.12.2012	31.12.2013
Балансовая стоимость	240 000	120 000	0

Ликвидационная стоимость

Показатель ликвидационной стоимости — это расчетная величина, его значение определяется на основе приближенных расчетов. Ликвидационная стоимость подразумевает, что организация ожидает продать нематериальный актив до конца срока его полезной службы.

Ликвидационная стоимость нематериального актива — расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от реализации актива за вычетом предполагаемых затрат на выбытие, если бы данный актив уже достиг возраста и состояния, в котором, как можно ожидать, он будет находиться в конце срока полезной службы.

Ликвидационная стоимость определяется в начале срока полезной службы актива на базе экономически обоснованного решения.

Пример 6.13. Организация приобрела авторское право за 40 000 долл. В соответствии с расчетной оценкой установлен срок использования авторского права, равный четырем годам. Текущая рыночная цена на аналогичное авторское право после четырех лет использования — 6000 долл.

Ликвидационная стоимость авторского права составляет 6000 долл.

Ликвидационная стоимость рассчитывается только в отношении нематериальных активов с определенным сроком полезной службы. В большинстве случаев она равна нулю. Вместе с тем, если имеется обязательство третьей стороны приобрести нематериальный актив в конце срока его полезной службы или существует активный рынок для актива и ликвидационная стоимость может быть определена путем ссылки на этот рынок и вероятно, что такой рынок будет существовать в конце срока полезной службы актива, то организация определяет ликвидационную стоимость нематериального актива.

Ликвидационная стоимость нематериального актива должна пересматриваться, по крайней мере, в конце каждого финансового года. При этом изменение ликвидационной стоимости актива отражается в учете как изменение в бухгалтерской оценке на основании положений IAS 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки», т.е. перспективно, без пересчета информации за предыдущие периоды.

Ликвидационная стоимость может превысить балансовую стоимость нематериального актива или быть равной ей. В этих случаях амортизация по нематериальному активу не начисляется. Если в последующем при пересмотре ликвидационной стоимости она будет меньше балансовой стоимости актива, амортизация по данному активу начисляется.

Амортизируемая стоимость

Амортизируемая стоимость служит основой при начислении амортизации нематериальных активов.

Амортизируемая стоимость — себестоимость актива или другая сумма, отраженная вместо себестоимости, за вычетом ликвидационной стоимости.

Пример 6.14. Организация приобрела авторское право за 40 000 долл. В соответствии с расчетной оценкой установлен срок использования авторского права, равный четырем годам. Ликвидационная стоимость авторского права составляет 6000 долл.

Расчет амортизируемой стоимости и годовой суммы амортизации автомобиля приведен в табл. 6.7.

Таблица 6.7. Амортизируемая стоимость авторского права

Показатель	Сумма, долл.
Первоначальная стоимость	40 000
Ликвидационная стоимость	5000
Амортизируемая стоимость	35 000 (40 000 - 5000)
Срок полезного использования, лет	4
Годовая сумма амортизационных отчислений	8750 (35 000 : 4)

Амортизируемая стоимость нематериального актива с определенным сроком полезной службы должна распределяться на систематической основе на протяжении этого срока.

Возмещаемая сумма

Использование показателя возмещаемой суммы связано с корректировкой балансовой стоимости актива. Необходимость корректировок обусловлена тем, что в течение периода использования актива может происходить снижение его функциональной полезности в силу каких-либо факторов. Стоимость актива должна быть возмещена в течение его срока полезного использования, поэтому объективная оценка актива должна соответствовать его возмещаемой сумме, т.е. сумме, которую организация ожидает получить либо от продажи актива, либо от его дальнейшей эксплуатации. Для определения возмещаемой суммы необходимы два значения: справедливая стоимость актива (за вычетом затрат на продажу) и ценность от его использования.

Справедливая стоимость может быть определена даже в том случае, когда актив не обращается на активном рынке.

Пример 6.15. Организация имеет лицензию на осуществление деятельности. Активный рынок по данному виду активов отсутствует, поэтому для определения справедливой стоимости объекта был пригла-

шен профессиональный оценщик. По его расчетам, справедливая стоимость лицензии может составить 104 000 долл.

Однако ввиду отсутствия основы для надежной оценки справедливой стоимости не может быть определена. В этом случае возмещаемой суммой может быть ценность от использования актива.

Ценность от использования актива — это дисконтированная стоимость будущих потоков денежных средств, получение которых ожидается от актива. Оценка ценности от использования проходит следующие этапы: оценку будущих поступлений и оттоков денежных средств в связи с продолжающимся использованием актива и его окончательным выбытием и применение соответствующей ставки дисконта к этим будущим потокам денежных средств.

Пример 6.16. Организация имеет лицензию на осуществление деятельности, приобретенную в конце 2011 г. Срок полезного использования лицензии равен четырем годам. На конец 2011 г. осуществляется расчет ценности от использования оборудования. Для дисконтирования денежных поступлений применяется ставка, равная 12%.

Данные для расчета представлены в табл. 6.8, расчет дисконтированной стоимости будущих денежных поступлений проведен в табл. 6.9.

Таблица 6.8. Данные для расчета ценности от использования лицензии

Период	Выручка (будущие поступления денежных средств), долл.	Издержки за вычетом амортизации (будущие оттоки денежных средств), долл.
2012 г.	10 0000	60 000
2013 г.	90 000	50 000
2014 г.	60 000	30 000
2015 г.	80 000	50 000
Итого	330 000	190 000

Таблица 6.9. Расчет дисконтированной стоимости будущих денежных поступлений

Период	Чистые денежные поступления, долл.	Фактор дисконтирования	Приведенная величина чистых денежных поступлений, долл.
2012 г.	40 000	0,8929	35 716

Окончание табл. 6.9

Период	Чистые денежные поступления, долл.	Фактор дисконтирования	Приведенная величина чистых денежных поступлений, долл.
2013 г.	40 000	0.7972	31 888
2014 г.	30 000	0,7118	21 354
2015 г.	30 000	0,6355	19 065
<i>Итого</i>	140 000		108 023

Таким образом, ценность от использования лицензии составляет 108 023 долл.

Возмещаемая сумма представляет собой наибольшее из двух значений: справедливую стоимость актива (за вычетом затрат от продажи) и ценность от его использования. Следует отметить, что нет необходимости определять и справедливую стоимость актива, и ценность от его использования. Если любая из этих сумм превышает балансовую стоимость актива, то это означает, что актив не подлежит обесценению. Возмещаемая сумма определяется для расчета убытка от обесценения актива.

В том случае, когда балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую сумму, актив считается обесценивающимся. Для определения уменьшения стоимости нематериального актива необходимо руководствоваться положениями IAS 36 «Обесценение активов», которые требуют выявлять признаки возможного обесценения актива на каждую отчетную дату. При обнаружении любого такого признака организация должна оценить возмещаемую сумму актива. Вместе с тем по нематериальным активам с неопределенным сроком полезной службы оценка возмещаемой суммы должна проводиться вне зависимости от наличия признаков их возможного обесценения.

Кроме того, тестирование на обесценение нематериальных активов с неопределенным сроком полезной службы должно проводиться ежегодно. Вместе с тем IAS 36 разрешает использовать при тестировании на обесценение таких активов в текущем периоде возмещаемую сумму, которая была определена в предыдущем периоде, но при условии, что будут удовлетворены все перечисленные далее критерии:

6. Признание нематериальных активов

- нематериальный актив является частью генерирующей единицы наряду с другими активами, и образующие эту единицу активы и обязательства не претерпели существенных изменений со времени последнего вычисления возмещаемой суммы;
- результатом самых последних вычислений возмещаемой суммы стала величина, существенно превысившая балансовую стоимость актива;
- анализ произошедших событий и изменившихся обстоятельств со времени самых последних вычислений возмещаемой суммы свидетельствует о малой вероятности того, что определенная на текущий момент возмещаемая сумма будет меньше балансовой стоимости актива.

Пример 6.17. Организация проводит тестирование торговой марки с неопределенным сроком полезной службы на предмет обесценения. Балансовая (первоначальная) стоимость торговой марки составляет 144 000 долл. Справедливая стоимость торговой марки за вычетом ориентировочных расходов, связанных с ее продажей, определена на основе рыночных цен и равна 104 000 долл. Ценность от использования торговой марки составляет 108 023 долл.

Расчет убытка от обесценения представлен в табл. 6.10.

Таблица 6.10. Расчет убытка от обесценения торговой марки

Показатель	Сумма, долл.
Балансовая стоимость	144 000
Ценность от использования	108 023
Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу	104 000
Возмещаемая сумма (наибольшее значение)	108 023
Убыток от обесценения	35 977 (144 000 - 108 023)

Убыток от обесценения уменьшает балансовую стоимость нематериального актива.

6.10. Оценка после первоначального признания нематериальных активов

IAS 38 «Нематериальные активы» предусматривает две модели учета активов после их первоначального признания: модель учета по себестоимости либо модель переоценки (рис. 6.1).



Рис. 6.1. Модели учета нематериальных активов после первоначального признания

Таким образом, у организаций есть выбор: учитывать нематериальные активы, используя первоначальную стоимость, или проводить регулярную переоценку. В том случае, когда организация выбирает модель переоценки, существует ряд правил ее проведения:

- нематериальные активы оцениваются по справедливой стоимости на дату переоценки;
- переоценки должны проводиться с достаточной регулярностью;
- переоценка выполняется по всему классу нематериальных активов, к которому относится актив, требующий переоценки.

Справедливая стоимость нематериальных активов должна определяться на основе данных активного рынка, в связи с чем переоценка может быть проведена для весьма ограниченного круга нематериальных активов (например, для свободно обращающихся

разрешений на перевозку пассажиров, рыбную ловлю, производственные квоты), поскольку сделки купли-продажи нематериальных активов происходят довольно редко и информация о ценах зачастую имеет закрытый характер.

Регулярные переоценки необходимы во избежание существенного отличия балансовой стоимости нематериальных активов от их справедливой стоимости на отчетную дату. Частота переоценок зависит от изменений в справедливой стоимости активов. Переоценка нематериальных активов может проводиться ежегодно, если их справедливая стоимость значительно колеблется. Однако при незначительных изменениях справедливой стоимости нематериальных активов не требуется таких частых переоценок. Если справедливая стоимость переоцененного актива существенно отличается от его балансовой стоимости, необходима дополнительная переоценка.

Класс нематериальных активов представляет собой группу активов, сходных по характеру и применению в операциях организации. В IAS 38 приведены следующие примеры отдельных классов нематериальных активов:

- названия торговых марок;
- титульные данные и издательские права;
- компьютерное программное обеспечение;
- лицензии и франшизы;
- авторские права, патенты и права на промышленную собственность, права на услуги и эксплуатацию;
- рецепты, формулы, модели, чертежи и прототипы;
- разрабатываемые нематериальные активы.

Переоценка нематериальных активов, принадлежащих к одному классу, проводится одновременно в целях избежания избирательной переоценки активов, а также включения в финансовую отчетность сумм, представляющих собой смешение себестоимости и переоцененной стоимости на разные даты. Если для актива, принадлежащего к классу переоцениваемых нематериальных активов, не может быть определена переоцененная стоимость (поскольку для этого актива не существует активного рынка), то организация имеет право его не переоценивать.

IAS 38 не разрешает осуществлять переоценку в отношении нематериальных активов, которые ранее не были признаны как активы, а также в том случае, если нематериальный актив был первоначально признан в сумме, отличающейся от его себестоимости.

Переоценка проводится только после того, как актив был первоначально признан по себестоимости. Однако если в качестве актива была признана только часть его себестоимости (поскольку актив не отвечал критериям признания до момента прохождения части производственного процесса), переоценка возможна по всему этому активу.

Пример 6.18. Организация разрабатывала новый производственный процесс. понесенные затраты составили 1000 долл. Первоначальная стоимость нематериального актива — 100 долл. (в нее включены затраты, понесенные с той даты, когда стали удовлетворяться критерии признания). Затраты в сумме 900 долл. были признаны как расходы, поскольку критерии признания нематериального актива не соблюдались.

Переоценку можно провести исходя из всех затрат на разработку производственного процесса (1000 долл.), включая стоимость нематериального актива (100 долл.) и затраты, которые не вошли в его стоимость (900 долл.).

Переоценка может быть выполнена по нематериальным активам, полученным через государственную субсидию и признанным по номинальной сумме.

Пример 6.19. Организация в качестве правительственной помощи получила лицензию на радиовещание. Первоначальной стоимостью была признана ее номинальная сумма в 1 доллар. Поданному нематериальному активу можно провести переоценку исходя из справедливой стоимости.

Если нематериальный актив ранее оценивался по переоцененной стоимости, но активный рынок для такого актива больше не существует, то это выступает признаком возможного обесценения актива и указывает на необходимость тестирования на обесценение согласно IAS 36 «Обесценение активов».

При переоценке нематериальных активов накопленная амортизация должна быть скорректирована. IAS 38 предусматривает два способа корректировки накопленной амортизации на дату переоценки. Первый способ используется тогда, когда актив переоценивается до амортизированной восстановительной стоимости путем индексирования. В этом случае накопленная амортизация на дату переоценки переоценивается заново пропорционально изменению балансовой стоимости актива так, что после переоценки балансовая стоимость равняется его переоцененной стоимости.

Пример 6.20. Себестоимость компьютерного программного обеспечения со сроком полезного использования пять лет составляет 10 000 долл. Ликвидационная стоимость равна нулю. Фактический срок полезного использования до проведения переоценки — три года. Сумма накопленной амортизации — 6000 долл. На день переоценки переоцененная стоимость актива составила 20 000 долл., т.е. увеличилась в 2 раза. Накопленная амортизация должна быть увеличена также в 2 раза.

Результаты переоценки представлены следующим образом.

До переоценки:

Себестоимость, долл.	Накопленная амортизация, долл.	Балансовая стоимость, долл.
10 000	6000	4000
После переоценки:		
Переоцененная стоимость, долл.	Накопленная амортизация, долл.	Балансовая стоимость, долл.
20 000	12 000	8000

На счетах бухгалтерского учета результаты переоценки будут отражены следующим образом:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Нематериальные активы	Амортизация нематериальных активов	6000
Нематериальные активы	Капитал — прирост от переоценки	4000

Второй способ корректировки накопленной амортизации заключается в том, что накопленная амортизация элиминируется против валовой балансовой стоимости, а чистая величина пересчитывается до переоцененной величины актива.

Пример 6.21. Себестоимость компьютерного программного обеспечения составляет 10 000 долл. Сумма накопленной амортизации — 6000 долл. На день переоценки балансовая стоимость актива составила 8000 долл. Накопленная амортизация должна быть исключена. Результаты переоценки представлены следующим образом.

До переоценки:

Себестоимость, долл.	Накопленная амортизация, долл.	Балансовая стоимость, долл.
10 000	6000	4000

После переоценки:

Переоцененная стоимость, долл.	Накопленная амортизация, долл.	Балансовая стоимость, долл.
8000	0	8000

На счетах бухгалтерского учета результаты переоценки будут отражены следующим образом:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Амортизация нематериальных активов	Нематериальные активы	6000
Нематериальные активы	Капитал — прирост от переоценки	4000

Увеличение балансовой стоимости основных средств в результате переоценки отражается непосредственно в капитале под заголовком «Прирост от переоценки». Если балансовая стоимость актива уменьшается в результате переоценки, то это уменьшение должно быть признано в Отчете о совокупном доходе.

Пример 6.22. Себестоимость компьютерного программного обеспечения равна 10 000 долл. После переоценки стоимость актива составила 6000 долл.

На счетах бухгалтерского учета результаты переоценки будут отражены следующим образом:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Убыток от переоценки	Нематериальные активы	4000

Убыток от переоценки должен дебетоваться непосредственно на капитал под заголовком «прирост от переоценки» при наличии любого кредитового сальдо в приросте от переоценки в отношении того же самого актива.

Пример 6.23. Себестоимость компьютерного программного обеспечения равна 10 000 долл. После переоценки стоимость объекта составила 12 000 долл.

На счетах бухгалтерского учета результаты переоценки были отражены следующим образом:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Нематериальные активы	Капитал — прирост от переоценки	2000

При последующей переоценке стоимость объекта составила 9000 долл., что было отражено следующим образом:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Капитал — прирост от переоценки	Нематериальные активы	2000
Убыток от переоценки	Нематериальные активы	1000

Сумма увеличения стоимости нематериальных активов в результате переоценки должна быть признана в Отчете о совокупном доходе в той степени, в которой она реверсирует убыток от переоценки по тому же активу, ранее признанный как убыток.

Пример 6.24. Себестоимость компьютерного программного обеспечения равна 10 000 долл. После переоценки стоимость объекта составила 6000 долл.

На счетах бухгалтерского учета результаты переоценки были отражены следующим образом:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Убыток от переоценки	Нематериальные активы	4000

При последующей переоценке стоимость объекта составила 11 000 долл., что было отражено следующим образом:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Моматериальные активы	Прибыль от переоценки	4000
Миматериальные активы	Капитал — прирост от переоценки	1000

В случае прекращения признания актива прирост от его переоценки, включенный в капитал применительно к нематериальному активу, может быть перенесен непосредственно в нераспределенную прибыль. При выводе актива из пользования или его выбытии предметом переноса может быть весь прирост в полном объеме.

Пример 6.25. Себестоимость компьютерного программного обеспечения равна 10 000 долл. После переоценки стоимость объекта составила 12 000 долл. Объект продается за 15 000 долл. Данная операция подлежит отражению на счетах бухгалтерского учета следующим образом:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Денежные средства	Нематериальные активы	12 000
Денежные средства	Прибыль от продажи	3000
Капитал — прирост от переоценки	Нераспределенная прибыль	2000

В период эксплуатации актива на нераспределенную прибыль может быть перенесена только часть прироста от его переоценки. В этом случае сумма перенесенного прироста представляет собой разницу между суммой амортизации, рассчитанной на основе переоцененной балансовой стоимости актива, и суммой амортизации, исчисленной на основе его себестоимости.

Пример 6.26. Себестоимость компьютерного программного обеспечения со сроком полезного использования пять лет равна 10 000 долл. После переоценки стоимость объекта составила 12 000 долл. Расчет суммы ежегодного переноса на счет нераспределенной прибыли представлен в табл. 6.11.

Таблица 6.11. Расчет суммы переноса на счет нераспределенной прибыли

Показатель	Сумма, долл.
Себестоимость объекта до переоценки	10 000
Срок полезного использования, лет	5 лет
Ежегодная сумма амортизации, рассчитанная на основе себестоимости	2000
Стоимость нематериального актива после переоценки	12 000

Окончание табл. 6.11

Показатель	Сумма, долл.
Ежегодная сумма амортизации, рассчитанная на основе переоцененной стоимости	2400
Разница между суммой амортизации, рассчитанной на основе переоцененной балансовой стоимости актива, и суммой амортизации, исчисленной на основе его себестоимости	400

Таким образом, ежегодный перенос со счета «Капитал — прирост от переоценки» на счет «Нераспределенная прибыль» составит 400 долл.

6.11. Последующие затраты

Последующие затраты — это затраты, понесенные после первоначального признания приобретенного нематериального актива или после завершения внутреннего производства нематериального актива. Эти затраты чаще всего отражаются как расходы в период, когда они были понесены, поскольку зачастую трудно отнести последующие затраты непосредственно на конкретный нематериальный актив, а не на предприятие в целом. Последующие затраты на торговые марки, титульные данные, издательские права, списки клиентов и аналогичные по сути статьи (как приобретенные извне, как и внутренне созданные) всегда должны быть признаны как расходы периода.

12. Срок полезной службы нематериального актива

Срок полезной службы является основой для учета нематериальных активов.

Срок полезной службы — это период, на протяжении которого организация предполагает использовать актив или количество единиц производства, или иных аналогичных единиц, которое организация ожидает получить от использования актива.

Нематериальные активы подразделяются на две категории: активы с неопределенным сроком полезной службы и активы с определенным сроком полезной службы (рис. 6.2). В связи с тем, что нематериальные активы с определенным сроком полезной службы амортизируются, организация должна

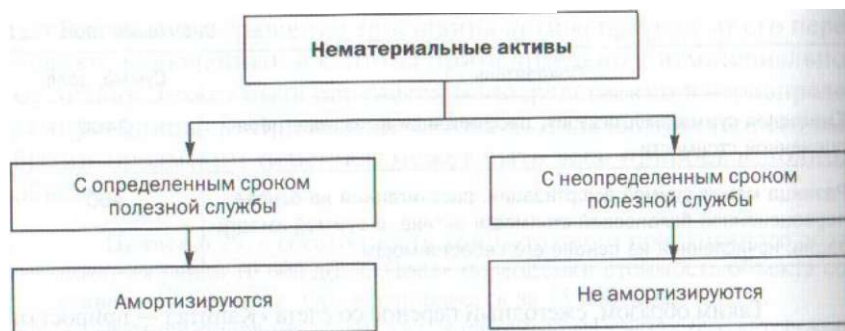


Рис. 6.2. Классификация нематериальных активов по срокам полезной службы

установить продолжительность или количество единиц производства, или аналогичных единиц, составляющих этот срок.

При определении срока полезной службы нематериального актива принимают во внимание множество факторов, таких как:

- предполагаемое использование актива организацией, а также способность другой группы менеджеров эффективно управлять этим активом;
- типичный жизненный цикл для актива и публичную информацию об оценках сроков полезной службы аналогичных активов, которые используются аналогичным образом;
- технические, технологические, коммерческие или другие типы устаревания;
- стабильность отрасли, в которой задействуется актив, и изменения в рыночном спросе на товары или услуги, получаемые от актива;
- предполагаемые шаги конкурентов или потенциальных конкурентов;
- уровень затрат на поддержание и обслуживание актива, необходимый для получения будущих экономических выгод от актива, а также возможности и намерения организации по достижению такого уровня затрат;
- период контроля над активом и юридические или аналогичные ограничения на использование актива, такие как даты истечения соответствующих договоров аренды;
- зависимость срока полезной службы актива от сроков полезной службы других активов организации.

Таким образом, на срок полезной службы актива оказывают влияние как экономические, так и правовые факторы. Экономические факторы определяют период, в течение которого организация получит будущие экономические выгоды. Правовые факторы ограничивают период, в течение которого организация контролирует доступ к этим выгодам.

Срок полезного использования нематериального актива, возникающего из договорных или иных юридических прав, не должен превышать период действия таких прав. Например, в отношении патентов и лицензий срок полезного использования определяют исходя из установленного срока их действия.

При установлении срока полезного использования нематериального актива организация должна проявлять осмотрительность. Например, не следует устанавливать продолжительный срок в отношении компьютерного программного обеспечения, технологий производства, поскольку в этих областях довольно быстро происходят изменения. Вместе с тем при определении срока полезного использования не следует устанавливать нереально короткий срок.

Период амортизации нематериального актива с определенным сроком полезной службы подлежит анализу, по крайней мере, в конце каждого финансового года. Если расчетный срок полезной службы значительно отличается от прежних оценок, то период амортизации должен быть изменен. Изменение метода амортизации будет отражаться как изменения бухгалтерских оценок в соответствии с IAS 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки».

Организации надлежит рассматривать нематериальный актив как имеющий неопределенный срок полезной службы, если анализ всех значимых факторов указывает на отсутствие предвидимого предела у периода, в течение которого, как ожидается, данный актив будет генерировать чистые притоки денежных средств в эту организацию. К таким нематериальным активам могут быть отнесены торговые марки, товарные знаки и т.п., от которых ожидается получение будущих экономических выгод в течение неопределенного срока.

13. Нематериальные активы с определенным сроком полезной службы

По нематериальным активам с определенным сроком полезной службы проводится начисление амортизации.

Амортизация — это систематическое распределение амортизируемой суммы нематериального актива на протяжении срока его полезной службы.

Начисление амортизации начинается тогда, когда актив становится доступен для использования, т.е. когда местоположение и состояние актива обеспечивают его использование в соответствии с намерениями руководства организации. Амортизация нематериального актива с предельным сроком полезного использования не прекращается, когда такой нематериальный актив перестает использоваться.

Прекращается начисление амортизации на более раннюю из двух дат:

- на дату классификации актива как предназначенного для продажи (или его включения в группу выбытия, классифицированную как предназначенная для продажи) в соответствии с IFRS 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»;
- на дату прекращения признания актива.

Признание нематериального актива подлежит прекращению по выбытию либо когда от его эксплуатации или выбытия не ожидается никаких будущих экономических выгод.

Амортизация нематериального актива с предельным сроком полезного использования прекращается, когда такой нематериальный актив полностью самортизирован.

6.14. Методы начисления амортизации

Применяемый метод амортизации должен отражать график ожидаемого потребления организацией будущих экономических выгод. Если такой график не может быть надежно определен, то используется метод равномерного начисления.

При начислении амортизации активов могут быть использованы следующие методы:

- метод равномерного начисления;
- метод уменьшаемого остатка;
- метод единиц производства.

Организация выбирает метод, который точнее всего отражает расчетный график потребления будущих экономических выгод,

6.14. Методы начисления амортизации

заклученных в активе. Выбранный метод применяется последовательно из периода в период, кроме случаев, когда происходит изменение в расчетном графике потребления этих будущих экономических выгод.

Метод равномерного начисления заключается в начислении постоянной суммы амортизации на протяжении срока полезной службы актива, если при этом не меняется его ликвидационная стоимость. При расчете амортизации за основу берется амортизируемая стоимость.

Пример 6.27. Организация приобрела технологию на изготовление продукции сроком на три года себестоимостью 18 000 долл. Ликвидационная стоимость технологии равна нулю, амортизируемая стоимость — 18 000 долл.

Расчет амортизации методом равномерного начисления представлен в табл. 6.12.

Таблица 6.12. Расчет амортизации методом равномерного начисления

Год	Амортизируемая стоимость, долл.	Норма амортизации, %	Ежегодная сумма амортизационных отчислений, долл.	Накопленная сумма амортизации, долл.
1-й	18 000	33,3	6000	6000
2-й	18 000	33,3	6000	12 000
3-й	18 000	33,3	6000	18 000

Метод уменьшаемого остатка предусматривает уменьшение суммы начисления амортизации на протяжении срока полезной службы актива. Сумму амортизационных отчислений определяют исходя из остаточной стоимости актива на начало отчетного года и нормы амортизации. Нормы амортизационных отчислений увеличиваются на коэффициент ускорения.

Пример 6.28. Организация приобрела технологию на изготовление продукции сроком на три года себестоимостью 18 000 долл. Ликвидационная стоимость технологии равна нулю. Коэффициент ускорения равен 2.

Расчет амортизации методом уменьшаемого остатка представлен в табл. 6.13.

Таблица 6.13. Расчет амортизации методом уменьшаемого остатка

Год	Остаточная стоимость на начало года, долл.	Норма амортизации, %	Ежегодная сумма амортизационных отчислений, долл.	Накопленная сумма амортизации, долл.
1-й	18 000	66,6	12 000	12 000
2-й	6000	66,6	4000	16 000
3-й	2000	66,6	2000	18 000

На третьем году использования технологии сумма амортизационных отчислений определяется как разница между остаточной стоимостью на начало третьего года (2000 долл.) и ликвидационной стоимостью (0).

Метод единиц производства состоит в начислении суммы амортизации в соответствии с предполагаемым использованием или предполагаемой производительностью актива.

Пример 6.29. Организация приобрела технологию на изготовление продукции сроком на три года себестоимостью 18 000 долл. Организация предполагает, что с использованием этой технологии в течение трех лет будет произведено 1200 единиц продукции. Амортизируемая стоимость на одну единицу продукции составит 1,5 долл. (18 000 : 1200).

Расчет амортизации методом единиц производства представлен в табл. 6.14.

Таблица 6.14. Расчет амортизации методом единиц производства

Год	Амортизируемая стоимость на единицу продукции, долл.	Количество единиц продукции	Ежегодная сумма амортизационных отчислений, долл.	Накопленная сумма амортизации, долл.
1-й	15	300	4500	4500
2-й	15	400	6000	10 500
3-й	15	500	7500	18 000

Метод амортизации, применяемый по отношению к активу, подлежит анализу, по крайней мере, в конце каждого финансового года. Если в расчетном графике потребления заключенных в активе будущих экономических выгод произошло изменение, то метод

амортизации должен быть изменен. Например, может стать очевидным, что целесообразно применять метод уменьшаемого остатка, а не метод равномерного начисления. Изменение метода амортизации будет отражаться как изменения бухгалтерских оценок в соответствии с IAS 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки».

Пример 6.30. Организация приобрела технологию на изготовление продукции сроком на три года себестоимостью 18 000 долл. Ликвидационная стоимость технологии равна нулю, амортизируемая стоимость— 18000 долл. Организация применяет для расчета амортизации метод равномерного начисления. Через год использования технологии становится очевидным, что более целесообразно использование метода уменьшаемого остатка с коэффициентом ускорения 2.

Расчет измененных сумм амортизационных отчислений в связи с пересмотром метода амортизации представлен в табл. 6.15.

Таблица 6.15

Показатель	Год 1-й	Год 2-й	Год 3-й
Себестоимость, долл.	18 000		
Балансовая стоимость на начало года, долл.	18 000	12 000	4000
Ликвидационная стоимость, долл.	0	0	0
Амортизируемая стоимость, долл.	18 000	12 000	4000
Срок полезного использования, лет	3	3	
Срок полезного использования, уменьшенный на коэффициент ускорения, лет		1,5	1,5
Годовая сумма амортизации, долл.	6000	8000	4000
Сумма накопленной амортизации, долл.	6000	14 000	18 000
Балансовая стоимость на конец года, долл.	12 000	4000	0

На третьем году использования технологии сумма амортизационных отчислений определяется как разница между остаточной стоимостью на начало третьего года (4000 долл.) и ликвидационной стоимостью (0).

Амортизационные отчисления за период обычно бывают признаны в качестве расхода в Отчете о совокупном доходе. Если заключенные в активе экономические выгоды поглощаются при

производстве других активов, то амортизационные начисления составляют часть себестоимости другого актива и включаются в его балансовую стоимость. Например, амортизация нематериальных*, активов, используемых в производственном процессе, включается в балансовую стоимость запасов.

Пример 6.31. Организация приобрела технологию на изготовление продукции сроком на три года себестоимостью 18 000 долл. Организация предполагает, что с использованием этой технологии в течение трех лет будет произведено 1200 ед. продукции. В отчетном периоде было произведено 300 ед. продукции. Сумма амортизации за отчетный период составит 4500 долл. и включается в себестоимость запасов.

Операция по начислению амортизации технологии за отчетный период подлежит отражению на счетах бухгалтерского учета следующим образом:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Запасы — готовая продукция	Амортизация нематериальных активов	4500

6.15. Нематериальные активы с неопределенным сроком полезной службы

Нематериальные активы с неопределенным сроком полезной службы не подлежат амортизации. Но они должны в конце каждого финансового года подвергаться тестированию на обесценение в соответствии с IAS 36 «Обесценение активов». Тестирование допускается проводить и чаще при наличии признаков возможного обесценения нематериального актива.

Как следует из IAS 36, термин «неопределенный» не означав! «бессрочный». Срок полезной службы неамортизируемого актива должен анализироваться в каждом периоде на предмет выяснения того, продолжают ли события и обстоятельства обеспечивать правильность оценки, согласно которой данный актив имеет неопределенный срок полезной службы. Если по нематериальному активу с неопределенным сроком устанавливается срок полезной службы, то изменение в оценке срока полезной службы с неопределенного на определенный подлежит отражению в учете как изменение в бухгалтерской оценке согласно МСФО 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки».

6.15. Нематериальные активы с неопределенным сроком полезной службы

Кроме того, установление срока полезной службы нематериального актива, по которому при первоначальном признании не был определен этот срок, свидетельствует о возможном обесценении данного актива. В этом случае организация тестирует актив на предмет обесценения путем сопоставления его возмещаемой суммы с балансовой стоимостью. Превышение балансовой стоимости над возмещаемой суммой будет признано в качестве убытка от обесценения.

Пример 6.32. Организация приобрела торговую марку себестоимостью 144 000 долл., по которой не определен срок полезного использования. Амортизационные отчисления по торговой марке не производятся. Через два года использования торговой марки устанавливается срок ее службы, равный пяти годам. Установление определенного срока полезной службы свидетельствует об обесценении торговой марки. В конце второго года использования организация проводит тестирование торговой марки на предмет обесценения. Балансовая стоимость торговой марки составляет 144 000 долл. (равна ее себестоимости, поскольку амортизационные отчисления не проводились). Справедливая стоимость торговой марки за вычетом ориентировочных расходов, связанных с ее продажей, определена на основе рыночных цен и равна 104 000 долл. Ценность от использования торговой марки составляет 108 023 долл.

Расчет убытка от обесценения представлен в табл. 6.16.

Таблица 6.16. Расчет убытка от обесценения торговой марки

Показатель	Сумма, долл.
Балансовая стоимость	144 000
Ценность от использования	108 023
Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу	104 000
Возмещаемая сумма (наибольшее значение)	108 023
Убыток от обесценения	35 977 (144 000 - 108 023)

Убыток от обесценения уменьшает балансовую стоимость торговой марки и отражается в Отчете о совокупном доходе.

6.16. Прекращение признания нематериальных активов

При выбытии нематериальных активов прекращается их признание в качестве объектов учета. Признание нематериальных активов подлежит прекращению также тогда, когда от их эксплуатации или выбытия не ожидается каких-либо будущих экономических выгод.

Прибыль или убыток, возникающие в связи с прекращением признания нематериального актива, должны быть отражены в Отчете о совокупном доходе при прекращении признания актива. Прибыль или убыток определяются как разница между чистыми поступлениями от выбытия (если таковые имеются) и балансовой стоимостью данного актива. IAS 38 запрещает классифицировать прибыль в качестве выручки. Поступления от выбытия и балансовая стоимость нематериального актива в отличие от выручки от продаж и себестоимости продаж представляются в Отчете о совокупном доходе не развернуто, а в виде финансового результата (прибыли или убытка).

Пример 6.33. Организация продала компьютерную программу за 18 000 долл. Себестоимость актива составляла 30 000 долл., сумма накопленной амортизации на день продажи — 16 000 долл. На счетах бухгалтерского учета эта операция будет отражена следующим образом:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Амортизация нематериальных активов	Нематериальные активы	16 000
Денежные средства	Нематериальные активы	14 000
Денежные средства	Прибыль	4000

Выбытие нематериального актива возможно разными способами (например, путем продажи, заключения договора финансовой аренды или путем дарения). При определении даты выбытия принимаются во внимание критерии, установленные IAS 18 «Выручка» для учета выручки от продажи товаров. IAS 17 «Аренда» применяется для учета выбытия в форме продажи с обратной арендой.

При продаже нематериального актива с отсрочкой платежа полученное возмещение первоначально отражается по цене объекта в эквиваленте денежных средств. Разница между номинальной сум-

6.17. Раскрытие информации о нематериальных активах в отчетности

мой возмещения и эквивалентом цены в денежном выражении учитывается в соответствии с LAS 18 в качестве процентного дохода.

Пример 6.34. Организация продает компьютерную программу за 19 000 долл., при этом в соответствии с условиями договора 10 000 долл. получает от покупателя сразу, а 9000 долл. — спустя год. Себестоимость актива составляла 30 000 долл., сумма накопленной амортизации на день продажи — 16 000 долл.

На счетах бухгалтерского учета эта операция будет отражена следующим образом:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Амортизация нематериальных активов	Нематериальные активы	16 000
Денежные средства	Нематериальные активы	10 000
Дебиторская задолженность	Нематериальные активы	4000
Дебиторская задолженность	Проценты к получению	5000

6.17. Раскрытие информации о нематериальных активах в отчетности

Классификация нематериальных активов для целей раскрытия информации

В соответствии с IAS 38 раскрытие информации в финансовой отчетности должно осуществляться по классам нематериальных активов.

Класс нематериальных активов представляет собой группу активов, сходных по характеру и применению в операциях организации.

В финансовой отчетности могут выделяться следующие классы нематериальных активов:

- названия торговых марок;
- титульные данные и издательские права;
- компьютерное программное обеспечение;
- лицензии и франшизы;
- авторские права, патенты и права на промышленную собственность, права на услуги и эксплуатацию;
- рецепты, формулы, модели, чертежи и прототипы;
- разрабатываемые нематериальные активы.

Эти классы можно разбить на более мелкие или объединить и более крупные, если это способствует получению более значимой информации для пользователей финансовой отчетности. Вместо с тем укрупнение классов нематериальных активов не проводится, если внутри одного класса учитываются активы, оцененные по себестоимости, и активы, оцененные по переоцененной стоимости.

Общие требования к раскрытию информации

В отчетности необходимо раскрыть информацию в отдельности по внутренне созданным нематериальным активам и другим нематериальным активам.

Для каждого класса нематериальных активов организация обязана раскрыть следующую информацию:

- является срок полезной службы неопределенным или определенным (во втором случае указывается срок полезной службы или примененные нормы амортизации);
- методы амортизации, применявшиеся к нематериальным активам с определенным сроком полезной службы;
- валовую балансовую стоимость и накопленную амортизацию (агрегированную с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода;
- линейную статью (статьи) Отчета о совокупном доходе, в которую включена любая амортизация нематериальных активов;
- сверку балансовой стоимости по состоянию на начало и конец периода.

Выверка балансовой стоимости на начало и конец периода должна отражать:

- поступления (с отдельным указанием тех, которые получены от создания в самой организации, приобретены отдельно, и тех, которые получены при объединении предприятий);
- активы, классифицированные как предназначенные для продажи или включенные в группу выбытия, классифицированную как предназначенная для продажи в соответствии с IFRS 5, и другие выбытия;
- увеличение или уменьшение стоимости, возникающие в результате переоценок, признанных или реверсированных непосредственно на счете капитала;
- амортизация, признанная в течение периода;

- чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете показателей финансовой отчетности из функциональной валюты в валюту отчетности, в том числе при пересчете финансовой отчетности о зарубежной деятельности в валюту отчетности отчитывающейся организации;

- прочие изменения балансовой стоимости в течение периода.

Организация также в обязательном порядке должна раскрыть:

- описание, балансовую стоимость и оставшийся амортизационный период любого отдельно взятого нематериального актива, имеющего существенное значение для финансовой отчетности организации;
- наличие и балансовая стоимость нематериальных активов с ограничением прав собственности и балансовую стоимость активов, переданных в залог в качестве обеспечения обязательств;
- величину контрактных обязательств по приобретению нематериальных активов.

Раскрытие информации об обесцененных нематериальных активах

В случаях обесценения нематериальных активов необходимо раскрыть следующую информацию:

- об увеличении или уменьшении стоимости, возникших в результате убытков от обесценения, признанных или реверсированных непосредственно на счете капитала согласно IAS 36;
- об убытках от обесценения, признанных в прибыли или убытке в течение периода в соответствии с TAS 36;
- об убытках от обесценения, реверсированных в прибыли или убытке в соответствии с IAS 36.

Раскрытие информации об изменениях в бухгалтерской оценке

Исходя из положений IAS 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки» организация должна раскрыть характер и величину изменения в бухгалтерской оценке, которое оказывает существенное воздействие в последующих периодах. Раскрытие информации требуется при изменениях:

- оценки срока полезной службы нематериального актива;
- метода амортизации;
- ликвидационной стоимости.

Раскрытие информации о нематериальных активах с неопределенным сроком полезной службы

По нематериальному активу с неопределенным сроком полезной службы раскрывается информация о балансовой стоимости этого актива. Кроме того, приводятся данные, позволяющие считать, что срок его полезной службы не определен. Приводя такие данные, организация обязана указать фактор (факторы), который сыграл существенную роль при определении срока полезной службы актива как неопределенного.

Раскрытие информации о нематериальных активах, приобретенных через государственную субсидию

По нематериальному активу, приобретенному через государственную субсидию и первоначально признанному по справедливой стоимости, раскрывается следующая информация:

- о справедливой стоимости, первоначально признанной для этих активов;
- о балансовой стоимости;
- о способе, посредством которого нематериальные активы оценивались после признания — по себестоимости или переоцененной стоимости.

Раскрытие информации о переоцененных нематериальных активах

Если нематериальные активы переоценивались, то организация обязана раскрыть следующую информацию по классам нематериальных активов:

- дату, по состоянию на которую проводилась переоценка;
- балансовую стоимость переоцененных нематериальных активов;
- балансовую стоимость, которая подлежала бы признанию, если бы активы отражались в учете по себестоимости.

Кроме того, раскрывается величина прироста от переоценки, который относится к нематериальным активам в начале и конце периода, с указанием изменений за период, а также любые ограничения на распределение остатка между акционерами. Указываются также методы и значительные допущения, применявшиеся при расчете значений справедливой стоимости активов.

Раскрытие информации об исследованиях и разработках

При осуществлении исследований и разработок необходимо раскрыть информацию в отношении общей суммы затрат на исследование и разработки, признанные как расход в течение периода.

Раскрытие прочей информации

Приветствуется, но не требуется раскрытие организацией следующей информации:

- описание любого полностью амортизированного нематериального актива, все еще находящегося в эксплуатации;
- краткое описание значительных нематериальных активов, контролируемых организацией, но не признанных как активы из-за того, что они не отвечают критериям признания, или из-за того, что они были приобретены либо созданы до вступления в силу вышедшей в 1998 г. редакции IAS 38.

Пример раскрытия информации о нематериальных активах

Движение нематериальных активов за год, окончившийся 31 декабря 2011 г., представлено в табл. 6.17.

Таблица 6.17. Движение нематериальных активов за год, окончившийся 31 декабря 2011 г.

(тыс. долл.)				
Показатель	Торговая марка «Бриз»	Компьютерное программное обеспечение	Лицензии и франшизы	Итого
<i>Внутренне созданные нематериальные активы</i>				
Себестоимость на 01.01.2011		600		600
Накопленная амортизация на 01.01.2011		(120)		(120)
Остаточная стоимость на 01.01.2011		480		480
Амортизация, начисленная за период		(120)		(120)
Накопленная амортизация на 31.12.2011		(240)		(240)
Остаточная стоимость на 31.12.2011		360		360

Окончание табл. 6.17

Показатель	Торговая марка «Бриз»	Компьютерное программное обеспечение	Лицензии и франшизы	Итого
<i>Другие нематериальные активы</i>				
Себестоимость на 01.01.2011	1000		120	1120
Накопленная амортизация на 01.01.2011			(40)	(40)
Остаточная стоимость на 01.01.2011	1000		80	1080
Поступление			150	150
Амортизация, начисленная за период			(40)	(40)
Себестоимость на 31.12.2011	1000		270	1270
Накопленная амортизация на 31.12.2011			(80)	(80)
Остаточная стоимость на 31.12.2011	1000		190	1190

Пояснения к данным о движении нематериальных активов. В составе внутренне созданных нематериальных активов отражена компьютерная программа «Бюджет», разработанная организацией в 2010 г. Программа позволяет автоматизировать процесс составления бюджетов и отчетов об их исполнении. Затраты на исследования, связанные с созданием компьютерной программы, признанные как расходы периода, составили 5000 долл. Затраты на разработку компьютерной программы, капитализированные в стоимость нематериального актива, равнялись 600 000 долл. Организация ожидает получение экономических выгод от использования компьютерной программы в течение пяти лет. При начислении амортизации по компьютерной программе применяется метод равномерного начисления. Компьютерная программа отражается по себестоимости за вычетом накопленной амортизации.

В составе других нематериальных активов отражены торговая марка «Бриз», лицензия и франшиза. Торговая марка «Бриз» была признана в качестве нематериального актива в рамках объединения с компаний «Колос» в 2010 г. Оценку справедливой стоимости торговой марки провел сертифицированный оценщик

с помощью метода дисконтирования денежных потоков. Справедливая (балансовая) стоимость торговой марки составила 1 000 000 долл. По торговой марке при ее признании в учете срок полезной службы не определен. Факторами, которые сыграли существенную роль при установлении срока полезной службы актива как неопределенного, являются стабильность отрасли, в которой задействован актив, а также увеличение спроса на товары, получаемые с использованием торговой марки. Амортизационные отчисления по торговой марке не производятся. По состоянию на конец отчетного периода признаков возможного обесценения торговой марки нет.

Лицензия на право ведения деятельности организация приобрела в 2010 г. сроком на три года. В 2011 г. была приобретена себестоимостью 150 000 долл. сроком на четыре года франшиза на использование технологии производства товаров. При начислении амортизации по лицензии и франшизе применяется метод равномерного начисления.

Контрольные вопросы

1. Какова цель применения IAS 38?
2. При выполнении каких условий нематериальный актив является идентифицируемым?
3. Когда нематериальный актив подлежит признанию в бухгалтерском учете?
4. На какие стадии подразделяется процесс создания нематериального актива?
5. Какие условия необходимы для признания затрат на стадии разработок в качестве нематериального актива?
6. Какие затраты включаются в себестоимость отдельно приобретенного нематериального актива?
7. Какие затраты не включаются в себестоимость отдельно приобретенного нематериального актива?
8. Когда прекращается признание затрат в себестоимости отдельно приобретенного нематериального актива?
9. Как определяется себестоимость нематериального актива, приобретенного на условиях отсрочки платежа?
10. Как определяется себестоимость нематериального актива, приобретенного через государственную субсидию?
11. Как определяется себестоимость нематериального актива, приобретенного при объединении предприятий?

12. При наличии каких условий подлежит признанию нематериальный актив, приобретенный при объединении предприятий?
13. Как определяется себестоимость нематериального актива, созданного в самой организации?
14. В отношении каких нематериальных активов определяется ликвидационная стоимость?
15. Для чего необходимо определение возмещаемой суммы нематериального актива? Как она рассчитывается?
16. По каким нематериальным активам проводится обязательное ежегодное тестирование на обесценение?
17. Как учитываются нематериальные активы после первоначального признания?
18. Как учитывается накопленная на дату переоценки амортизация после переоценки нематериального актива?
19. Какие факторы принимаются во внимание при определении срока полезного использования нематериального актива?
20. В каких случаях будет определяться ликвидационная стоимость нематериального актива?
21. Как отражается в учете изменение периода и метода амортизации нематериальных активов с определенным сроком полезной службы?
22. Почему нематериальные активы с неопределенным сроком полезной службы не подлежат амортизации?
23. При каких обстоятельствах проводится тестирование на предмет обесценения нематериальных активов с неопределенным сроком полезной службы?
24. Как отражается в учете установление срока полезного использования по нематериальному активу, ранее признанному как нематериальный актив с неопределенным сроком полезной службы?
25. Как отражается в учете продажа нематериальных активов с отсрочкой платежа?

Тесты

1. Если нематериальный актив приобретается при объединении предприятий, себестоимость такого нематериального актива:
 - а) определяют исходя из фактических затрат на приобретение;
 - б) равна его справедливой стоимости на дату приобретения;
 - в) включают в стоимость деловой репутации.
2. Поиск альтернативных материалов относится:
 - а) к деятельности по исследованиям;
 - б) к деятельности по разработкам;

Тесты

- в) к производственной деятельности.
3. Тестирование выбранных альтернативных материалов относится:
 - а) к деятельности по исследованиям;
 - б) к деятельности по разработкам;
 - в) к производственной деятельности.
4. Затраты на исследования:
 - а) капитализируются;
 - б) признаются расходом на момент, когда они понесены;
 - в) будут капитализированы или признаны расходом в зависимости от учетной политики.
5. Нематериальный актив с неопределенным сроком полезной службы:
 - а) амортизируется в течение 20 лет;
 - б) не амортизируется, но тестируется на предмет обесценения;
 - в) не подлежит учету как отдельный идентифицируемый актив.
6. После первоначального признания нематериальный актив не должен учитываться:
 - а) по себестоимости за вычетом накопленной амортизации;
 - б) по себестоимости за вычетом любых накопленных убытков от обесценения;
 - в) по себестоимости, скорректированной с учетом фактора дисконтирования.
7. Ликвидационная стоимость нематериального актива с определенным сроком полезной службы:
 - а) всегда равна нулю;
 - б) подразумевает, что организация ожидает продать нематериальный актив до конца срока его полезной службы;
 - в) подразумевает, что организация ожидает приобрести аналогичный нематериальный актив.
8. Метод амортизации нематериального актива с определенным сроком полезной службы подлежит анализу, по крайней мере,
 - а) в конце каждого финансового года;
 - б) на усмотрение руководства организации;
 - в) в зависимости от вида нематериальных активов.
9. Амортизация по нематериальному активу, у которого ликвидационная стоимость превышает балансовую стоимость:
 - а) не начисляется, но в дальнейшем при определенном условии будет начисляться;

- б) не начисляется и никогда не будет начисляться;
- в) начисляется в обычном порядке.

10. Нематериальные активы в какой-либо физической субстанции содержаться:

- а) могут, если физический элемент актива первичен по отношению к нематериальному;
- б) не могут, так как это следует из определения нематериальных активов;
- в) могут, если физический элемент актива вторичен по отношению к нематериальному.

11. Начисление амортизационных отчислений по нематериальным активам, когда такой актив перестает использоваться:

- а) не прекращается;
- б) прекращается на тот период, когда нематериальный актив не используется;
- в) возобновляется с периода использования нематериального актива.

12. Начисление амортизации по нематериальным активам начинается:

- а) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания актива в учете;
- б) с момента признания актива в учете;
- в) когда местоположение и состояние актива обеспечивают его использование в соответствии с намерениями руководства организации.

13. Прекращается начисление амортизации по нематериальным активам:

- а) на более раннюю из двух дат: на дату классификации актива как предназначенного для продажи или на дату прекращения признания актива;
- б) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем выбытия актива;
- в) с момента прекращения признания актива в учете.

14. При невозможности определения графика ожидаемого потребления организацией будущих экономических выгод при начислении амортизации нематериальных активов применяется метод:

- а) равномерного начисления;
- б) единиц производства;
- в) уменьшаемого остатка.

Задания

Задание 1. Объясните, почему последующие затраты, связанные с нематериальным активом, чаще всего отражаются как расходы периода, в котором они понесены. Приведите примеры последующих затрат.

Задание 2. Объясните, почему внутренне созданная деловая репутация не является нематериальным активом.

Задание 3. Объясните, почему внутренне созданная торговая марка не является нематериальным активом.

Задание 4. Классифицируйте каждый из приведенных активов как основное средство или нематериальный актив:

- а) операционная система персонального компьютера;
- б) стандартный интегрированный пакет программного обеспечения для полиграфических целей;
- в) специальное программное обеспечение, встроенное в станок с числовым программным управлением;
- г) межсетевой экран, контролирующий доступ к защищенным разделам страницы в Интернете.

Задание 5. Классифицируйте каждый из приведенных объектов как нематериальный актив или расходы периода:

- а) организационные расходы при создании предприятия;
- б) затраты на разработку торговой марки и ее продвижение на рынке;
- в) приобретение лицензии сроком действия три года;
- г) затраты на разработку программного обеспечения для нужд офиса;
- д) затраты на обучение персонала по работе с новым программным обеспечением;
- е) исследования в области применения новой технологии, давшие положительный результат.

Задание 6. Объясните, как должно поступить руководство компании.

Исходные данные. Компания второй год проводит тестирование на обесценение нематериального актива, в результате чего выяснилось, что возмещаемая сумма нематериального актива превысила его балансовую стоимость. Следует ли увеличить балансовую стоимость нематериального актива на сумму убытка от обесценения, признанного в предыдущем году?

Задание 7. Объясните, руководство какой компании правильно определяет себестоимость нематериальных активов в соответствии с положениями IAS 38 и IAS 20.

Исходные данные. Компании А и В приобрели лицензии на телевидение через государственную субсидию. Компания А оценила лицензию по номинальной стоимости в 1 долл., а компания В — по справедливой стоимости, равной 1 000 000 долл.

Задание 8. Объясните, по какой стоимости патент должен быть отражен в финансовой отчетности.

Исходные данные. Компания М разработала и запатентовала высокоэффективный медикамент, который был сертифицирован Министерством здравоохранения. Себестоимость разработки медикамента составила 200 000 долл. Эксперты прогнозируют рыночную стоимость патента в размере 300 000 долл.

Задание 9. Объясните, приемлемо ли решение руководства компании.

Исходные данные. Компания потратила 100 000 долл. на обучение сотрудников, подготовленных специально для компании. Руководство полагает, что компания получила выгоду от обучения, поскольку после этого увеличился объем и повысилось качество выпускаемой продукции. Руководство думает, что получение выгоды от обучения продлится как минимум четыре года и поэтому предполагает капитализировать стоимость обучения, отражать 100 000 долл. в составе нематериальных активов и равномерно списывать эти затраты в течение четырех лет.

Задание 10. Объясните, какие объекты будут отражены в отчетности компании «Омега» отдельно как нематериальные активы, а какие будут включены в деловую репутацию в операции объединения предприятий.

Исходные данные. Компания «Омега» 1 октября 2011 г. приобрела новую дочернюю компанию «Сигма». По мнению «Омеги», «Сигма» имеет следующие нематериальные активы, которые не были отражены в ее отдельном балансе:

- отношения с клиентами. Надежная оценка стоимости данного нематериального актива составила 100 000 долл. Эта сумма была рассчитана на основе продаж баз данных клиентов за прошлые периоды;

- проект в области исследований и разработок, находящийся в процессе осуществления. Этот проект не был отражен на балансе компании «Сигма», так как необходимые условия, предусмотренные IAS 38 для капитализации затрат, были выполнены только на 30 сентября 2011 г. Тем не менее справедливая стоимость всего проекта (включая стадию исследования) оценивается в 50 000 долл.;

- профессиональный опыт и знания сотрудников. По мнению руководства, их оценочная стоимость составила 40 000 долл.

Задание 11. Объясните, приемлемо ли решение руководства организации.

Исходные данные. Организация К в течение года, закончившегося 31 декабря 2011 г., проводила масштабную рекламную кампанию. Эта кампания была тщательно спланирована, и руководство организации решило, что она чрезвычайно успешна и приведет к значительным дополнительным доходам, которые будут получены в 2011 г., а также в течение последующих четырех лет. Общая сумма понесенных затрат (200 000 долл.) была капитализирована как нематериальный актив и амортизировалась в течение пяти лет.

Задание 12. Объясните, как в соответствии с IAS 38 должны быть оценены при первоначальном признании, а также при последующей оценке нематериальные активы, приобретенные отдельно.

Задание 13. Объясните, как в соответствии с IAS 38 должны быть оценены при первоначальном признании, а также при последующей оценке нематериальные активы, приобретенные как часть объединения бизнеса.

Задание 14. Объясните, можно ли затраты по займам в отношении долговых обязательств включать в стоимость лицензии.

Исходные данные. Компания «Омега» приобрела лицензию на предоставление услуг мобильной связи. Приобретение было профинансировано за счет поступлений от эмиссии облигаций, выпущенных под 5% годовых. Лицензия может быть признана в качестве нематериального актива при условии, что компания «Омега» развернет специальную сеть мобильной связи, поскольку пока эта сеть не будет построена, компания не сможет получать доходы от лицензии. Строительство сети завершится приблизительно через 18 месяцев.

Задание 15. Рассчитайте сумму ежегодных амортизационных отчислений по нематериальным активам до и после изменения срока полезной службы в соответствии с IAS 38.

Исходные данные. Добывающая компания приобрела за 1000 долл. уникальную технологию переработки руды конкретного месторождения. Ликвидационная стоимость технологии — 0. Изначально ожидалось так, что добыча и производство металла из руды данного месторождения будет продолжаться в течение 20 лет. Однако через пять лет после начала добычи были проведены дополнительные разведыва-

тельные работы, в результате которых общий срок эксплуатации месторождения увеличился до 25 лет.

Задание 16. Приведите выдержки из Отчета о совокупном доходе и Отчета о финансовом положении компании «Сигма» по итогам 2011 г. в отношении объектов нематериальных активов.

Исходные данные. Компания занимается исследованиями и разработками в сфере информационных технологий и создаст ряд программных продуктов. Затраты по продукту А составили 500 долл., по продукту В — 2000 долл., по продукту С — 1200 долл. и по продукту D — 900 долл. Компания прогнозирует существенный спрос по всем продуктам, за исключением продукта А. Работы по продукту D временно приостановлены, так как у компании на данном этапе не хватает средств на его разработку. Продукт С был завершен к 1 января 2011 г. и уже используется. Возмещаемая сумма продукта В составляет 1600 долл. Амортизация по нематериальным активам начисляется линейным способом в течение трех лет.

Задание 17. Определите себестоимость приобретенного патента и укажите, как этот объект будет отражен в учете компании «Альфа».

Исходные данные. В конце 2011 г. компания «Альфа» приобрела эксклюзивные права на патент, разработанный компанией «Сигма». Патент оплачивается по следующей схеме: 10 000 долл. — сразу; 5000 долл. — с отсрочкой на год. Кроме того, юридические расходы компании «Альфа» по сопровождению данного контракта составили 2000 долл. В стране, где работает компания «Альфа», за регистрацию патентных прав взимается гербовый сбор в размере 500 долл. Стоимость капитала компании «Альфа» равна 10%. Срок полезного использования патента не определен.

Задание 18. Подготовьте примечание к финансовой отчетности в отношении нематериальных активов в соответствии с требованиями МСФО 38 за годы, окончившиеся 31 декабря 2011 г. и 31 декабря 2012 г.

Исходные данные. Компания «Альфа» работает в такой юрисдикции и в такой отрасли, где производственные квоты находятся под строгим контролем государства. Для получения производственной квоты необходимо подать соответствующую заявку, в случае удовлетворения которой квота выдается сроком на пять лет. Для этих квот существует активный рынок, а цены, складывающиеся на этом рынке, регулярно публикуются в финансовой прессе. Компания «Альфа» подала заявку на производственную квоту в октябре 2010 г., при подаче заявки было заплачено 1000 долл. Решение о выделении квоты было принято в январе

2011 г., за что компания «Альфа» заплатила 100 000 долл. Компания «Альфа» приняла решение проводить ежегодную переоценку производственной квоты. Справедливая стоимость квоты оценивается: на 31 декабря 2011 г. — 98 000 долл.; на 31 декабря 2012 г. — 79 000 долл.

Задание 19. Объясните, какие объекты будут отражены в отчетности компании «Медь» отдельно как нематериальные активы, а какие будут включены в деловую репутацию в операции объединения предприятий. Рассчитайте стоимость нематериальных активов для их отражения в балансе компании «Медь».

Исходные данные. Компания «Медь» 1 октября 2011 г. приобрела новую дочернюю компанию «Цинк». Компания «Цинк» разработала в своей лаборатории программный продукт, который позволит снизить будущие операционные затраты на 60 000 долл. Однако расходы на разработку программного продукта не были капитализированы, поскольку компания «Цинк» не имела технических возможностей для завершения разработки. Компания «Медь» такие технические возможности имеет. Недавно конкурирующая компания сделала предложение приобрести программный продукт у компании «Цинк» за 50 000 долл.

Компания «Цинк» имеет разрешение на выброс загрязняющих веществ в атмосферу в течение пяти лет. Стоимость такого разрешения на рынке составляет 30 000 долл. в год; 10%-ный аннуитет за пять лет равен 3,79.

МСФО 40 «Инвестиционная недвижимость» (IAS 40)

7.1. Порядок применения IAS 40 / 7.2. Цель применения IAS 40 / 7.3. Сфера применения IAS 40 / 7.4. Определение инвестиционной недвижимости / 7.5. Объекты инвестиционной недвижимости / 7.6. Двойное назначение объектов инвестиционной недвижимости / 7.7. Вспомогательные услуги / 7.8. Инвестиционная недвижимость в индивидуальной и консолидированной отчетности / 7.9. Признание инвестиционной недвижимости / 7.10. Затраты на обслуживание и замену / 7.11. Оценка при признании инвестиционной недвижимости / 7.12. Себестоимость объектов инвестиционной недвижимости, приобретаемых в обмен / 7.13. Оценка после признания / 7.14. Модель учета по справедливой стоимости / 7.15. Модель учета по себестоимости / 7.16. Переклассификация / 7.17. Изменение стоимости объектов в результате переклассификации / 7.18. Выбытие объектов инвестиционной недвижимости / 7.19. Раскрытие информации об инвестиционной недвижимости в отчетности

7.1. Порядок применения IAS 40

Международный стандарт (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость» применяется в редакции 2003 г. Пересмотренная редакция стандарта заменяет собой IAS 40 «Инвестиционная недвижимость» 2000 г. и подлежит применению в отношении годовых периодов, начавшихся с 1 января 2005 г. или после этой даты. Досрочное применение стандарта приветствуется.

7.2. Цель применения IAS 40

Цель стандарта состоит в установлении порядка учета инвестиционной недвижимости и соответствующих требований к раскрытию информации.

7.3. Сфера применения IAS 40

IAS 40 должен применяться в случае признания, оценки и раскрытия информации в отношении инвестиционной недвижимости. В стандарте рассматриваются порядок оценки в финансовой отчетности арендатора доли инвестиционной недвижимости по договору финансовой аренды и порядок оценки в финансовой отчетности арендодателя инвестиционной недвижимости, переданной арендатору по договору операционной аренды. В IAS 40 не затрагиваются вопросы, освещенные в других стандартах (табл. 7.1).

Таблица 7.1. Учетные объекты, к которым не применяются положения IAS 40

Наименование объекта	Учет регулируется стандартами
Классификация аренды на финансовую и операционную	IAS 17 «Аренда»
Признание доходов от сдачи в аренду инвестиционной недвижимости	IAS 17 «Аренда», IAS 18 «Выручка»
Оценка в финансовой отчетности арендатора доли инвестиционной недвижимости, которой компания владеет на условиях операционной аренды	IAS 17 «Аренда»
Оценка в финансовой отчетности арендодателя его чистых инвестиций в финансовую аренду	IAS 17 «Аренда»
Учет операций по продаже с обратной арендой	IAS 17 «Аренда»
Раскрытие информации в отношении финансовой и операционной аренды	IAS 17 «Аренда»
Биологические активы, связанные с сельскохозяйственной деятельностью	IAS 41 «Сельское хозяйство»
Права на пользование недрами и запасами полезных ископаемых, таких как нефть, природный газ и аналогичные невозобновляемые ресурсы	

7.4. Определение инвестиционной недвижимости

В соответствии с IAS 40 инвестиционной недвижимостью является недвижимость (земельные участки, здания и (или) части зданий или и то и другое), находящаяся в распоряжении (собственника или арендатора по договору финансовой аренды) для получения арендных платежей или доходов от прироста стоимости капитала, или и того, и другого.

Инвестиционная недвижимость не предназначена для использования в производстве или поставках товаров или услуг, либо для административных целей, либо для продажи в ходе обычной деятельности. В этом заключается основное отличие инвестиционно!! недвижимости от других объектов.

В связи с тем, что инвестиционная недвижимость предназначена для получения арендной платы или доходов от прироста стоимости капитала, денежные потоки, генерируемые ею, как правило, не связаны с остальными активами организации. Это отличает инвестиционную недвижимость от недвижимости, занимаемой владельцем.

Недвижимость, занимаемая владельцем, — это недвижимость, предназначенная (собственником или арендатором по договору финансовой аренды) для использования в производстве или поставке товаров или услуг, или в административных целях.

Денежные потоки, возникающие в процессе производства или поставки товаров или услуг (или использования недвижимости и административных целях), относятся не только к недвижимости, но и к другим активам, используемым в процессе производства или поставки товаров или услуг. Учет недвижимости, занимаемой владельцем, проводится в соответствии с IAS 16 «Основные средства».

Пример 7.1. Организация приобрела здание для размещения в нем производственных цехов и офиса. Это здание является недвижимостью, занимаемой владельцем.

7.5. Объекты инвестиционной недвижимости

В IAS 40 приведены примеры объектов инвестиционной недвижимости, представленные на рис. 7.1.

Объект инвестиционной недвижимости — земля, которая предназначена не для реализации в краткосрочной перспективе в ходе обычной деятельности, а удерживается для получения выгод от прироста капитала в долгосрочной перспективе.

Пример 7.2. Организация приобрела земельный участок, поскольку предполагает, что через пять лет, когда рядом будет построен спортивный комплекс, стоимость земли увеличится и ее можно будет про-

7.18. Выбытие объектов инвестиционной недвижимости



Рис. 7.1. Объекты инвестиционной недвижимости

дать значительно дороже. Такой земельный участок относится к инвестиционной недвижимости.

В том случае, если организация не приняла решения, будет она использовать землю в качестве недвижимости, занимаемой владельцем, или для реализации в краткосрочной перспективе в ходе обычной деятельности, то считается, что эта земля предназначена для прироста капитала и будет отнесена к инвестиционной недвижимости.

Инвестиционной недвижимостью считается также здание, которое находится в собственности организации или ее распоряжении по договору финансовой аренды и которое предоставляется в аренду по одному или нескольким договорам операционной аренды.

Пример 7.3. Организация имеет в собственности здание, которое предоставляется в операционную аренду по нескольким договорам. Второе здание взято в финансовую аренду и предоставляется в операционную аренду по одному договору. Оба здания служат объектами инвестиционной недвижимости.

Здание, не занятое в настоящее время, но предназначенное для сдачи в аренду по одному или нескольким договорам операционной аренды, также является инвестиционной недвижимостью.

К инвестиционной недвижимости относится и недвижимость, находящаяся в стадии строительства или реконструкции в целях дальнейшего использования в качестве инвестиционной недвижимости.

Пример 7.4. Организация строит здание, которое предполагав сдавать в операционную аренду по нескольким договорам. Это здание представляет собой инвестиционную недвижимость.

Как инвестиционная недвижимость может классифицироваться и учитываться доля в недвижимости, которая находится в операционной аренде у арендатора, но только при выполнении следующих условий:

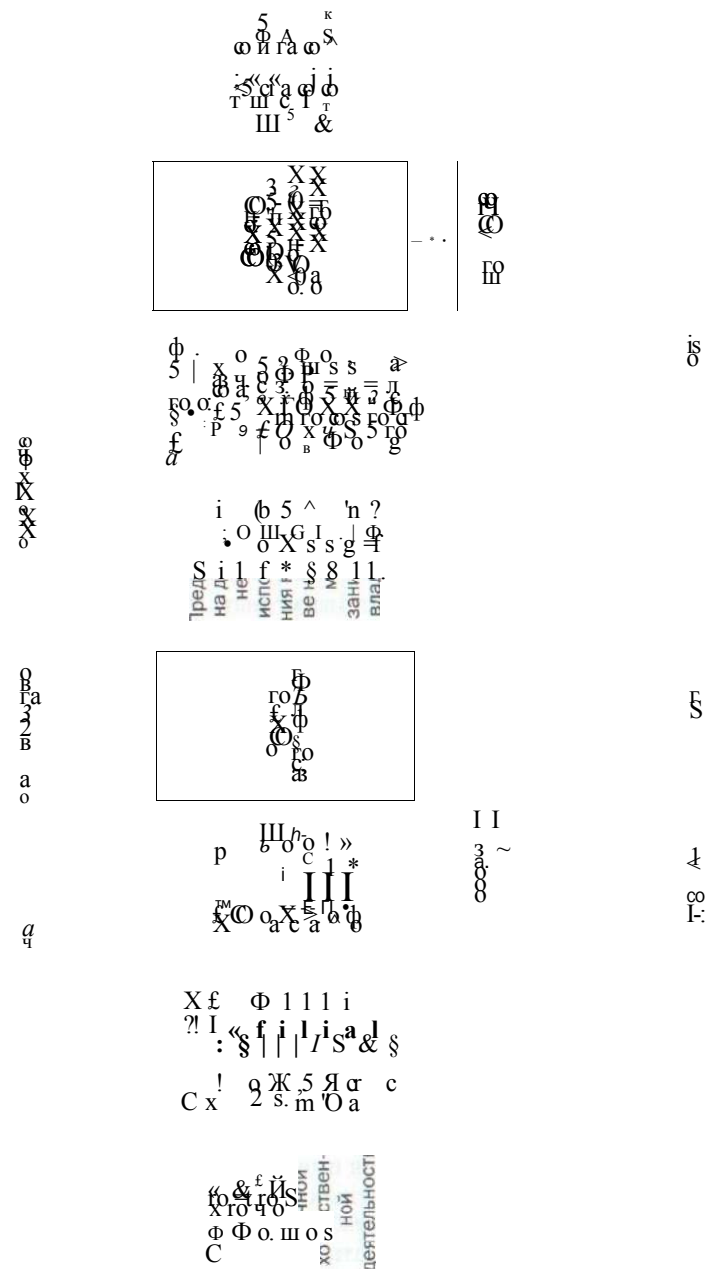
- эта недвижимость во всем остальном отвечает определению инвестиционной недвижимости;
- арендатор применяет модель учета по справедливой стоимости применительно к данному активу.

Классификация инвестиционной недвижимости в зависимости от результатов ее возникновения и целей использования представлена на рис. 7.2.



Рис. 7.2. Классификация инвестиционной недвижимости

Не являются инвестиционной недвижимостью активы, представленные на рис. 7.3.



Помимо объектов, представленных на рис. 7.3, не относятся > инвестиционной недвижимости объекты недвижимости, переданные другой организации по договору финансовой аренды.

Пример 7.5. Организации принадлежат три здания. В одном здании проводится реконструкция в целях его дальнейшей перепродажи. В другом здании расположена столовая для сотрудников организации. Третье здание представляет собой административный корпус, предназначенный к снос. Все три здания не являются инвестиционной недвижимостью.

7.6. Двойное назначение объектов инвестиционной недвижимости

В некоторых случаях часть объекта инвестиционной недвижимости может использоваться для получения арендной платы или прироста стоимости капитала, а другая часть — для производства либо поставки товаров или услуг, либо для административных целей. В связи с этим возникает вопрос о том, как отражать эти части.

Если такие части объекта могут быть реализованы независимо одна от другой или независимо одна от другой отданы в финансовую аренду, то организация учитывает эти части объекта в отдельности.

Пример 7.6. Организация имеет в собственности трехэтажное здание. Два первых этажа могут быть независимо один от другого сданы в финансовую аренду, на третьем этаже располагаются офисные помещения самой организации.

В данном случае одна часть здания (два первых этажа) классифицируется как инвестиционная недвижимость, другая часть (третий этаж) — как объект основных средств.

Если части объекта нельзя продать в отдельности, объект считается инвестиционной недвижимостью только в том случае, если лишь незначительная часть этого объекта предназначена для производства или поставки товаров или услуг либо для административных целей.

Пример 7.7. Организация имеет в собственности трехэтажное здание площадью 300 м². В отдельности этажи здания продать нельзя. На третьем этаже располагаются офисные помещения самой организации, занимающие две комнаты общей площадью 30 м², доля которых составляет 10% площади здания.

Поскольку эта доля незначительна, здание целиком может быть квалифицировано как инвестиционная недвижимость.

Следует отметить, что определение соответствия объекта статусу инвестиционной недвижимости требует профессионального суждения. В связи с этим для соблюдения последовательности принимаемых решений организация должна разработать критерии для разграничения инвестиционной недвижимости и недвижимости, занимаемой владельцем. Так, при определении критерия «незначительная часть» можно воспользоваться мнением, выраженным Международным комитетом по стандартам оценки, который считает, что если собственник занимает менее 20% имущества, а оставшуюся часть сдает в аренду, то такое недвижимое имущество можно считать инвестиционным.

1.7. Вспомогательные услуги

В некоторых случаях организация предоставляет вспомогательные услуги арендаторам принадлежащей ей недвижимости. Организация учитывает такую недвижимость как инвестиционную, если эти услуги незначительны по отношению к соглашению в целом.

Пример 7.8. Владелец офисного комплекса предоставляет арендаторам услуги по охране и текущей эксплуатации здания. Стоимость этих услуг составляет 10% суммы арендной платы.

В данном случае офисный комплекс рассматривается как инвестиционная недвижимость.

Если оказываемые услуги значительны, то в этом случае речь идет о недвижимости, занимаемой владельцем.

Пример 7.9. Если организация владеет и управляет гостиницей, то услуги, предоставляемые постояльцам, существенны по отношению ко всему комплексу гостиничных услуг.

В данном случае гостиница, управляемая организацией-владельцем, представляет собой не инвестиционную недвижимость, а недвижимость, занимаемую владельцем.

Иногда трудно определить, настолько ли вспомогательные услуги существенны, чтобы объект недвижимости нельзя было отнести к категории инвестиционной недвижимости. Например, владелец гостиницы иногда передает выполнение отдельных функций третьей сто-

роне по договору управления. Условия подобных договоров управления разнообразны. С одной стороны, владелец может, по существу, занимать положение пассивного инвестора. С другой стороны, ИИ делец передает сторонней организации отдельные функции оперативного управления, при этом продолжая нести значительный риск изменений денежных потоков, связанных с работой гостиницы.

Алгоритм решений при отнесении гостиницы к объектам инвестиционной недвижимости представлен на рис. 7.4.



Рис. 7.4. Алгоритм решений при определении гостиницы как объекта инвестиционной недвижимости

Решить проблему отнесения гостиницы к инвестиционной недвижимости можно только путем вынесения обоснованного профессионального суждения. При данных обстоятельствах организация обязана раскрывать критерии отнесения объекта к инвестиционной недвижимости в пояснениях к финансовой отчетности.

7.8. Инвестиционная недвижимость в индивидуальной и консолидированной отчетности

Иногда организация владеет недвижимостью, которую арендует и занимает материнская организация. Такая недвижимость не может быть классифицирована в консолидированной отчетности как ин

вестиционная, поскольку, с позиции группы, она является недвижимостью, занимаемой владельцем. Однако с точки зрения организации, владеющей этой недвижимостью, она инвестиционная, поэтому в своей индивидуальной финансовой отчетности арендодатель отражает такую недвижимость в составе инвестиционной недвижимости.

Пример 7.10. Дочерняя компания «Альфа» сдает здание завода в аренду своей материнской компании «Сигма». В индивидуальной финансовой отчетности компании «Альфа» это здание будет отражено в качестве инвестиционной недвижимости.

В консолидированной отчетности группы здание завода будет показано в качестве недвижимости, занимаемой владельцем.

9. Признание инвестиционной недвижимости

Инвестиционную недвижимость разрешается признавать в качестве актива только в том случае, когда:

- существует вероятность притока в организацию будущих экономических выгод, связанных с данной инвестиционной недвижимостью;
- себестоимость этой инвестиционной недвижимости поддается достоверной оценке.

При признании инвестиционной недвижимости в качестве актива действуют общие правила признания актива, изложенные в Принципах подготовки и представления финансовой отчетности.

Активы — это ресурсы, контролируемые предприятиями и являющиеся результатом прошлых событий и источником будущих экономических выгод предприятия.

В целях признания инвестиционной недвижимости в качестве актива организация должна оценить степень вероятности получения будущих экономических выгод от объекта и установить, переходят ли к организации риски, связанные с использованием этой недвижимости. Будущая экономическая выгода, заключенная в активе, — ЭТО потенциал, который войдет напрямую или косвенно в поток денежных средств или эквивалентов денежных средств организации.

В целях достоверной оценки инвестиционной недвижимости организация должна оценить все свои затраты на момент, когда они понесены. Эти затраты включают в себя как те, которые были

понесены изначально в связи с приобретением инвестиционным недвижимостью, так и те, которые были понесены впоследствии с ее приращением, частичным замещением или обслуживанием.

Пример 7.11. Организация приобрела земельный участок стоимостью 500 000 долл., который предполагается сдавать в операционную аренду. На участке расположено ветхое здание склада готовой продукции, которое необходимо снести. Расходы по сносу этого здания составили 3000 долл. На земельном участке были проведены работы по благоустройству, расходы по которым составили 2000 долл.

Стоимость инвестиционной недвижимости равна 505 000 долл. (500 000 + 3000 + 2000).

7.10. Затраты на обслуживание и замену

Согласно IAS 40 затраты на повседневное обслуживание инвестиционной недвижимости не входят в ее себестоимость, а отражаются как расходы по мере их осуществления. Эти затраты состоят главным образом из затрат на рабочую силу и расходные материалы, а также могут включать в себя затраты на приобретение комплектующих частей. Назначение этих расходов во многих случаях обозначается как «ремонт и техническое обслуживание» объекта недвижимости.

Пример 7.12. Организация «Глобус» имеет в своей собственности здание торгового центра, которое сдается в операционную аренду по нескольким договорам. Затраты на уборку, ремонт и техническое обслуживание здания, производимые организацией «Глобус», по мере их осуществления отражаются как расходы в Отчете о совокупном доходе.

Затраты на замену инвестиционной недвижимости новыми частями увеличивают их балансовую стоимость при условии соблюдения критериев признания. Пример такой частичной замены — замена в здании внутренних стен. Замещенные части инвестиционной недвижимости подлежат списанию.

Пример 7.13. Организация «Глобус» имеет в своей собственности здание торгового центра, которое является объектом инвестиционной недвижимости. Организация меняет в здании внутренние стены. Балансовая стоимость здания — 500 000 долл., в том числе стоимость старых внутренних стен — 30 000 долл. Новые внутренние стены стоят 50 000 долл. После замены внутренних стен балансовая стоимость здания составит 490 000 долл. (470 000 + 50 000 - 30 000).

Замена внутренних стен будет отражена бухгалтерскими записями:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Инвестиционная недвижимость (новые внутренние стены)	Денежные средства (или другие затраченные активы)	50 000
Расходы по выбытию инвестиционной недвижимости	Инвестиционная недвижимость (старые внутренние стены)	30 000

7.11. Оценка при признании инвестиционной недвижимости

Первоначальная оценка инвестиционной недвижимости должна проводиться по ее себестоимости. В состав себестоимости приобретенной инвестиционной недвижимости входят цена приобретения и любые прямые затраты. Прямые затраты включают в себя, например, стоимость профессиональных юридических услуг, налоги на передачу недвижимости и прочие затраты по сделке.

В себестоимость инвестиционной недвижимости не включаются такие затраты, как:

- затраты на пусковые работы (кроме случаев, когда они необходимы для приведения объекта недвижимости в состояние, в котором он пригоден для использования в соответствии с намерениями руководства организации);
- операционные убытки до выхода инвестиционной недвижимости на запланированный уровень сдачи помещений в аренду;
- сверхнормативные потери сырья, затрат на труд или другие ресурсы, понесенные при сооружении или развитии объекта недвижимости.

Инвестиционная недвижимость может быть приобретена на условиях отсрочки платежа. В этом случае себестоимостью объекта инвестиционной недвижимости будет его цена в эквиваленте денежных средств на дату признания. Разница между ценой в эквиваленте денежных средств и общей суммой платежа должна быть признана как расходы на выплату процентов в течение срока кредита.

Пример 7.14. Организация приобретает здание для сдачи в операционную аренду по стоимости 500 000 долл. на условиях отсрочки платежа сроком на один год. При условии единовременной оплаты здание может быть приобретено по стоимости 480 000 долл. В данном случае здание будет принято на учет по стоимости 480 000 долл., а разница — 20 000 долл. (500 000 - 480 000) будет представлять собой расходы по процентам и отражаться в Отчете о совокупном доходе в течение срока действия кредита.

Вместе с тем IAS 23 «Затраты по займам» позволяет капитализировать проценты и включать их в себестоимость приобретенного объекта инвестиционной недвижимости, который относится к квалифицируемому активу.

Первоначальная стоимость права в недвижимости, переданного по договору аренды и классифицированного в качестве инвестиционной недвижимости, должна быть такой, как это предписано для финансовой аренды в IAS 17 «Аренда». В данном случае актив подлежит признанию по меньшей из двух величин: справедливой стоимости объекта недвижимости и дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей. Эквивалентная сумма подлежит признанию в качестве обязательства.

Пример 7.15. Организация получила в аренду здание, которое может сдавать в субаренду. Справедливая стоимость здания — 500 000 долл., а дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей — 465 000 долл.

В данном случае здание на баланс арендатора принимается ни сумму 465 000 долл., поскольку дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей ниже справедливой стоимости, что отражается бухгалтерской записью:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Инвестиционная недвижимость	Обязательства по аренде	465 000

Если переданное по договору аренды право в недвижимости классифицируется как инвестиционная недвижимость, то учету по справедливой стоимости подлежит именно это право, а не объект недвижимости, на котором оно основано.

Пример 7.16. Организация получила в аренду часть здания, которое может сдавать в субаренду. В данном случае инвестиционная недвижимость будет отражена не по справедливой стоимости здания, а по справедливой стоимости права передачи части здания в субаренду.

7.12. Себестоимость объектов инвестиционной недвижимости, приобретаемых в обмен

Один объект или более объектов инвестиционной недвижимости могут быть приобретены путем обмена на другой или другие неденежные активы либо на сочетание денежных и неденежных активов. Се-

бестоимость объекта инвестиционной недвижимости, приобретенного путем обмена, оценивается по справедливой стоимости.

Оценка по справедливой стоимости проводится тогда, когда организация определяет наличие в операции обмена коммерческого содержания по степени ожидаемого изменения своих будущих потоков денежных средств в результате совершения данной операции. Операция обмена имеет коммерческое содержание, если:

а) конфигурация (риск, сроки и сумма) проистекающих от полученного актива денежных потоков отличается от конфигурации денежных потоков, проистекающих от переданного актива;

б) специфичная для организации стоимость части ее деятельности, на которую влияет данная операция, изменяется в результате обмена;

в) разница между «а» или «б» составляет значительную величину по сравнению со справедливой стоимостью активов, ставших предметом обмена.

Пример 7.17. Организация обменивает оборудование балансовой стоимостью 480 000 долл. на здание, которое будет передаваться в операционную аренду. Справедливая стоимость здания, определенная независимым оценщиком, — 500 000 долл.

Себестоимость полученного путем обмена здания составит 500 000 долл.

Оценка по справедливой стоимости полученного актива не может быть проведена, когда операция обмена не имеет коммерческого содержания или справедливая стоимость ни полученного, ни переданного актива не поддается достоверной оценке. Если приобретенный объект не оценивается по справедливой стоимости, то его себестоимость оценивается по балансовой стоимости переданного актива.

Пример 7.18. Организация обменивает оборудование балансовой стоимостью 480 000 долл. на здание, которое будет передаваться в операционную аренду. Справедливая стоимость здания и оборудования не может быть достоверно определена. Себестоимость полученного путем обмена здания будет равна балансовой стоимости переданного оборудования и составит 480 000 долл.

Справедливая стоимость объекта инвестиционной недвижимости может быть достоверно определена при осуществлении сопоставимых рыночных операций. Вместе с тем она может надежно установлена и тогда, когда:

- вариативность пределов, в которых проводятся обоснованные расчетные оценки справедливой стоимости, незначительна для данного актива;
- вероятность разных оценок внутри этого предела может быть обоснованно определена и использована при оценке справедливой стоимости.

Если организация способна достоверно определить справедливую стоимость либо полученного, либо переданного актива, то для определения себестоимости полученного объекта инвестиционной недвижимости используется справедливая стоимость переданного актива. Исключение составляют случаи, когда справедливая стоимость полученного актива представляется более очевидной.

7.13. Оценка после признания

IAS 40 предусматривает две модели учета инвестиционной недвижимости после первоначального признания: модель учета по справедливой стоимости либо модель учета по себестоимости (рис. 7.5).



Рис. 7.5. Модели учета инвестиционной недвижимости после первоначального признания

Выбор модели учета инвестиционной недвижимости представлял собой элемент учетной политики организации. Вместе с тем в IAS 40 говорится о том, что доля в недвижимости, которой обладает арендатор по договору операционной аренды, безальтернативно оценивается по справедливой стоимости. При выборе модели учета для последующей оценки инвестиционной недвижимости необходимо принимать во внимание способ возникновения данного актива (табл. 7.1).

Таблица 7.1. Варианты выбора модели учета инвестиционной недвижимости

Способ возникновения инвестиционной недвижимости	Модель учета
Приобретение в собственность	Модель учета по себестоимости или модель учета по справедливой стоимости
Аренда на условиях финансовой аренды	Модель учета по себестоимости или модель учета по справедливой стоимости
Аренда на условиях операционной аренды	Только модель учета по справедливой стоимости

Несмотря на то что IAS 40 разрешает два альтернативных варианта учетной политики в отношении инвестиционной недвижимости, в этом стандарте сделан вывод о том, что лучшему представлению в финансовой отчетности будет способствовать применение модели учета по справедливой стоимости. Маловероятно, что переход от модели учета по справедливой стоимости к модели учета по себестоимости обеспечит более качественное представление информации.

IAS 40 требует, чтобы все организации в обязательном порядке определяли справедливую стоимость инвестиционной недвижимости в целях либо оценки (если организация использует модель учета по справедливой стоимости), либо раскрытия информации (если организация использует модель учета по себестоимости). При этом поощряется, но не требуется, чтобы организация определяла справедливую стоимость инвестиционной недвижимости исходя из оценки независимого оценщика, который обладает признанной и соответствующей профессиональной квалификацией, а также недавним опытом проведения оценки инвестиционной недвижимости аналогичной категории и расположенной на той же территории.

7.14. Модель учета по справедливой стоимости

После первоначального признания организация, выбравшая модель учета по справедливой стоимости, должна оценивать всю свою инвестиционную недвижимость по справедливой стоимости на постоянной основе. Вместе с тем в IAS 40 рассмотрены случаи, когда можно применять модель учета по себестоимости в отношении отдельных объектов инвестиционной недвижимости. Так, в

момент приобретения организацией объекта инвестиционной недвижимости становится очевидным, что невозможно достоверное определение ее справедливой стоимости. Это происходит лишь в тех случаях, когда:

- сопоставимые сделки на рынке осуществляются нечасто;
- отсутствуют альтернативные достоверные оценки справедливой стоимости (например, на основе прогнозов дисконтированных денежных потоков).

Или, например, не может быть достоверно определена справедливая стоимость объекта инвестиционной недвижимости, который находится в стадии сооружения. Однако по окончании сооружения этого объекта организация рассчитывает надежно оценить его по справедливой стоимости. В данном случае объект, находящийся в стадии сооружения, оценивается по себестоимости. С момента достоверного определения справедливой стоимости этого объекта или с момента завершения его сооружения (в зависимости от того, что произойдет раньше) объект будет оценен по справедливой стоимости.

Если по некоторым объектам инвестиционной недвижимости в силу приведенных причин будет использована модель учета по себестоимости в соответствии с IAS 16 «Основные средства», то в отношении остальных объектов инвестиционной недвижимости (включая объекты, находящиеся в стадии сооружения) организация обязана использовать модель учета по справедливой стоимости.

Справедливая стоимость — это сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и не зависящими друг от друга сторонами.

Справедливая стоимость не предполагает наличие особых условий или обстоятельств, например, нетипичных схем финансирования, продаж с обратной арендой, льготных условий возмещения или скидок, предоставляемых любой стороной, связанной со сделкой купли-продажи.

При определении справедливой стоимости организация не вычитает затраты, которые могут возникнуть в связи с реализацией или иными формами выбытия актива.

Справедливая стоимость инвестиционной недвижимости должна отражать состояние рыночных цен по состоянию на отчетную дату. При оценке на другую дату в связи с изменениями ры-

ночных условий сумма, представленная как справедливая стоимость, может оказаться неточной или неправильной, поэтому она подлежит изменению.

Справедливую стоимость инвестиционной недвижимости можно определять исходя из доходов от сдачи объектов в аренду, как настоящих, так и будущих, в зависимости от текущей ситуации на рынке. При расчете справедливой стоимости следует также учитывать любые оттоки денежных средств, включая арендную плату, связанные с инвестиционной недвижимостью.

В определениях справедливой стоимости в отношении сторон присутствуют термины «осведомленность», «независимость», «желание совершить сделку». В IAS 40 дается подробное пояснение этих понятий.

Осведомленность сторон означает, что и продавец, и покупатель в разумной степени информированы:

- о сущности и основных характеристиках объекта инвестиционной недвижимости;
- о фактическом и потенциальном способах использования объекта;
- о конъюнктуре рынка по состоянию на отчетную дату.

Независимость сторон предполагает, что сделка совершается между несвязанными сторонами, при этом каждая из них действует независимо.

Сторона считается связанной с организацией, если:

- а) эта сторона прямо или косвенно, через одного или нескольких посредников:
 - контролирует организацию или контролируется ею либо вместе с организацией является объектом совместного контроля (это включает в себя материнские организации, дочерние организации и родственные дочерние компании),
 - имеет долю в организации, обеспечивающую связанной стороне значительное влияние на эту организацию,
 - осуществляет совместный контроль над организацией;
- б) является ассоциированной организацией данной организации;
- в) представляет собой совместную деятельность, в которой организация выступает предпринимателем.

Желающий совершить сделку покупатель не будет за объект инвестиционной недвижимости платить цену более высокую, чем рыночная цена. Желающий совершить сделку продавец не готов

продавать недвижимость по любой цене, но и не намеревается настаивать на цене, которая не считается разумной в текущих рыночных условиях. Мотивация такого желающего совершить сделку продавца состоит в том, чтобы продать инвестиционную недвижимость на рыночных условиях по наиболее высокой цене, которую можно за нее получить.

Наилучшее подтверждение справедливой стоимости — действующие цены на активном рынке аналогичной недвижимости, которая расположена на той же территории, находится в том же состоянии и на которую распространяются сходные условия аренды и прочих договоров.

Пример 7.19. Организация «Сигма» в ноябре 2010 г. приобрела одно из пяти одинаковых зданий делового комплекса за 800 000 долл. для его сдачи в операционную аренду. По состоянию на отчетную дату 31 декабря 2010 г. стало известно, что в декабре было продано другое здание данного комплекса за 940 000 долл.

Справедливой стоимостью здания, которая будет отражена в отчетности организации «Сигма» на 31 декабря 2010 г., будет сумма в 9 400 000 долл.

Справедливая стоимость объекта инвестиционной недвижимости может определяться и при отсутствии действующих цен на активном рынке. В этом случае организация может использовать информацию из других источников, в том числе:

- действующие цены на активном рынке других видов недвижимости, в другом состоянии или на другой территории (либо недвижимости, на которую распространяются другие условия договоров аренды или иных договоров), скорректированные с учетом этих различий;
- наиболее близкие по времени цены на менее активных рынках, скорректированные с учетом любых изменений экономических условий после даты заключения сделок по этим ценам;
- прогнозы дисконтированных денежных потоков на базе достоверных оценок будущих денежных потоков, в основе которых лежат условия действующих договоров аренды и иных контрактов;
- данные из внешних источников (когда это возможно), такие как действующие тарифы за аренду аналогичной недвижимости на той же территории и в том же состоянии.

При расчете дисконтированной стоимости используются коэффициенты дисконтирования, отражающие оцениваемую рын-

ком степень неопределенности в отношении размера и сроков поступления денежных потоков.

Пример 7.20. Организация 31 октября 2010 г. приобрела здание склада готовой продукции и заплатила за него 150 000 долл. Здание склада сдается в операционную аренду с 1 января 2011г. В качестве модели учета была выбрана модель учета по справедливой стоимости. Действующие иены на активном рынке аналогичной недвижимости не установлены. По состоянию на 31 декабря 2010 г. необходимо было оценить здание склада по справедливой стоимости. Оценка проводилась на базе прогноза дисконтированных денежных потоков, в основе которых лежат условия договора аренды. Согласно условиям договора срок договора аренды составляет пять лет. От сдачи в аренду зданий подобного типа можно получать ежегодную арендную плату в сумме 50 000 долл. (исходя из информационных источников, отражающих рыночную стоимость аренды). Ставка дисконтированная, по мнению специалистов, составляет 10%.

Прогнозный расчет дисконтированных денежных потоков от сдачи здания в аренду представлен в табл. 7.2.

Таблица 7.2. Прогнозный расчет дисконтированных денежных потоков

Период	Коэффициент дисконтирования	Денежный поток, долл.	Дисконтированная стоимость, долл.
2011 г.	0,9091	50 000	45 455
2012 г.	0,8264	50 000	41 322
2013 г.	0,7513	50 000	37 566
2014 г.	0,6830	50 000	34 151
2015 г.	0,6209	50 000	31 046
Итого			189 540

Таким образом, справедливая стоимость здания склада, отражаемая в отчетности на 31 декабря 2010 г., составила 189 540 долл.

Разные источники информации могут привести к неодинаковым значениям справедливой стоимости объектов инвестиционной недвижимости. Организация должна выявить причины расхождений в полученных значениях и выбрать наиболее надежную оценку справедливой стоимости в диапазоне значений расчетных оценок.

Справедливая стоимость объектов инвестиционной недвижимости отличается от ценности использования, определение которой приводится в LAS 36 «Обесценение активов».

Ценность от использования — это дисконтированная стоимость будущих потоков денежных средств, получение которых ожидается от актива или генерирующей единицы.

Справедливая стоимость отражает осведомленность и оценки осведомленных и желающих совершить сделку покупателей и продавцов. Ценность использования, наоборот, отражает оценки, проведенные организацией с учетом влияния факторов, которые могут быть присущи только данной организации и неприменимы к остальным организациям. Например, справедливая стоимость не отражает ни одного из перечисленных далее факторов, поскольку, как правило, они не доступны осведомленным и желающим совершить сделку покупателям и продавцам:

- дополнительную стоимость в результате создания портфеля недвижимости на разных территориях;
- синергетический эффект в результате совместного использования инвестиционной недвижимости и прочих активов;
- конкретные юридические права и правовые ограничения в отношении текущего владельца недвижимости;
- конкретные налоговые льготы или налоговое бремя в отношении текущего владельца недвижимости.

При определении справедливой стоимости объектов инвестиционной недвижимости необходимо иметь в виду, что отдельные активы включаются в эту стоимость. Примеры учета составных частей инвестиционной недвижимости представлены в табл. 7.3.

Таблица 7.3. **Учет составных частей инвестиционной недвижимости в соответствии IAS 40**

Объект инвестиционной недвижимости	Составная часть объекта	Порядок учета
Здание	Оборудование, такое как лифты и системы кондиционирования воздуха	Оборудование включается в справедливую стоимость здания как объекта инвестиционной недвижимости и не отражается отдельно в составе основных средств
Меблированный офис	Мебель сданного в аренду офиса	Справедливая стоимость мебели включается в справедливую стоимость офиса как объекта инвестиционной недвижимости, поскольку арендная плата берется за меблированный офис

В справедливую стоимость инвестиционной недвижимости не включается предоплата или начисленный доход по договору операционной аренды, поскольку организация отдельно отражает данные статьи в составе обязательств или активов.

Справедливая стоимость арендуемой инвестиционной недвижимости показывает ожидаемые потоки денежных средств, включая условную арендную плату, получение которой ожидается.

Условная арендная плата — это часть арендных платежей, которая не фиксируется в виде определенной суммы, но основана на будущей величине фактора, изменение которого не связано с прошествием времени (например, будущий объем продаж, будущий объем использования, будущие индексы цен, будущая рыночная ставка процента).

Соответственно, если оценка объекта недвижимости проведена за вычетом любых ожидаемых платежей, то в целях учета для получения справедливой стоимости инвестиционной недвижимости необходимо прибавить к этой сумме величину любого признанного обязательства по аренде.

В справедливой стоимости инвестиционной недвижимости не отражаются:

- предстоящие капитальные затраты на недвижимость в целях ее обновления или улучшения;
- будущие экономические выгоды от таких затрат.

Пример 7.21. Организация приобрела здание склада готовой продукции, которое будет сдаваться в операционную аренду. На дату составления отчетности справедливая стоимость здания составляла 150 000 долл. До сдачи в аренду организация будет выполнять работы по реконструкции здания. Предполагаемые расходы по реконструкции составят 20 000 долл., после чего, по оценкам экспертов, справедливая стоимость здания увеличится. Вместе с тем до осуществления работ по реконструкции здание будет оценено на 150 000 долл.

Возможна ситуация, когда дисконтированная стоимость выплат, производимых организацией в связи с инвестиционной недвижимостью, будет превышать дисконтированную стоимость соответствующих денежных поступлений. В этом случае необходимо определить, возникнет ли обязательство у организации, и оценить это обязательство в соответствии с IAS 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

Пример 7.22. Организация приобрела в рассрочку на пять лет здание торгового центра, которое предполагается сдавать в операционную аренду. Приведенная стоимость платежей за здание, которую должна уплатить организация, составляет 640 000 долл. Прогнозная дисконтированная стоимость арендных платежей, которые будут получены от арендаторов, равна 600 000 долл.

В данном случае организация в соответствии с IAS 37 отразит в учете оценочное обязательство в сумме 40 000 долл.

При изменении справедливой стоимости инвестиционной недвижимости отражается прибыль или убыток в периоде, в котором они возникли.

Пример 7.23. Организация «Факел» приобрела в октябре 2010 г. земельный участок за 540 000 долл. По состоянию на 31 декабря 2010 г. справедливая стоимость участка составляла 560 000 долл. В ноябре 2011 г. было получено сообщение о том, что рядом с земельным участком будет строиться завод по переработке бытовых отходов. По состоянию на 31 декабря 2011 г. справедливая стоимость участка уменьшилась и составила 460 000 долл.

Изменение справедливой стоимости участка отражается бухгалтерскими записями:

Дата	Дебет	Кредит	Сумма, долл.
31.12.2010	Инвестиционная недвижимость	Прибыль от изменения стоимости инвестиционной недвижимости	20 000
31.12.2011	Убыток от изменения стоимости инвестиционной недвижимости	Инвестиционная недвижимость	100 000

В финансовой отчетности организации земельный участок будет показан следующим образом (табл. 7.4).

Таблица 7.4. Финансовая отчетность организации «Факел» (фрагмент)
За год, окончившийся 31 декабря 2010 г.

Отчет о финансовом положении		Отчет о совокупном доходе	
Показатель	Сумма, тыс. долл.	Показатель	Сумма, тыс. долл.
Инвестиционная недвижимость (отдельная позиция в активе)	560	Прибыль от изменения стоимости инвестиционной недвижимости	20

За год, окончившийся 31 декабря 2011 г.

Отчет о финансовом положении		Отчет о совокупном доходе	
Показатель	Сумма, тыс. долл.	Показатель	Сумма, тыс. долл.
Инвестиционная недвижимость (отдельная позиция в активе)	460	Убыток от изменения стоимости инвестиционной недвижимости	(100)

Основные характеристики модели учета инвестиционной недвижимости по справедливой стоимости представлены в табл.7.5.

Таблица 7.5. Модель учета инвестиционной недвижимости по справедливой стоимости

Показатель	Порядок учета
Оценка при признании	Первоначальная оценка проводится по себестоимости. В первоначальную оценку необходимо включать затраты по сделке
Оценка после признания	Все объекты инвестиционной недвижимости отражаются по справедливой стоимости, кроме исключительных случаев
Отражение изменения справедливой стоимости	Прибыль (убыток) от изменения относится на прибыль или убыток за период, в котором они возникли
Амортизация	Не начисляется
Исключения	В исключительных случаях, когда невозможно определить справедливую стоимость для учета объектов инвестиционной недвижимости, используется модель учета по себестоимости, ликвидационная стоимость принимается равной нулю
Обесценение	Положения IAS 36 не применяются, поскольку они уже выполнены

7.15. Модель учета по себестоимости

После первоначального признания организация, выбравшая модель учета по себестоимости, должна оценить всю свою инвестиционную недвижимость в соответствии с требованиями IAS 16 «Основные средства».

Основные характеристики модели учета инвестиционной недвижимости по себестоимости представлены в табл. 7.6.

7. МСФО 40 -Инвестиционная недвижимость» (IAS 40)

Таблица 7.6. Модель учета инвестиционной недвижимости по себестоимости

Показатель	Порядок учета
Оценка при признании	Первоначальная оценка проводится по себестоимости. В первоначальную оценку необходимо включать затраты по сделке
Оценка после признания	Все объекты инвестиционной недвижимости отражаются по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения
Отражение изменения себестоимости	Себестоимость не изменяется
Амортизация	Начисляется так же, как по аналогичным основным средствам. По земельным участкам амортизация не начисляется
Обесценение	Признаются убытки от обесценения в соответствии с IAS 16 «Основные средства» и IAS 36 «Обесценение активов», отражаемые как убыток в том периоде, в котором он определен

Пример 7.24. Организация «Факел» приобрела в октябре 2010 г. земельный участок за 540 000 долл. По состоянию на 31 декабря 2010 г. справедливая стоимость участка составляла 560 000 долл. В ноябре 2011 г. получено сообщение о том, что рядом с земельным участком будет строиться завод по переработке бытовых отходов. По состоянию на 31 декабря 2011 г. справедливая стоимость участка уменьшилась и составила 460 000 долл. Организация отразит в учете убыток от обесценения, поскольку балансовая стоимость участка ниже возмещаемой суммы, что отражено бухгалтерской записью:

Дата	Дебет	Кредит	Сумма, долл.
31.12.2011	Убыток от обесценения инвестиционной недвижимости	Инвестиционная недвижимость	80 000

В финансовой отчетности организации земельный участок будет показан следующим образом (табл. 7.7).

Таблица 7.7. Финансовая отчетность организации «Факел» (фрагмент)
За год, окончившийся 31 декабря 2010 г.

Отчет о финансовом положении		Отчет о совокупном доходе	
Показатель	Сумма, тыс. долл.	Показатель	Сумма, тыс. долл.
Инвестиционная недвижимость (отдельная позиция в активе)	540		

7.16. Переклассификация

За год, окончившийся 31 декабря 2011 г.

Отчет о финансовом положении		Отчет о совокупном доходе	
Показатель	Сумма, тыс. долл.	Показатель	Сумма, тыс. долл.
Инвестиционная недвижимость (отдельная позиция в активе)	460	Убыток от обесценения инвестиционной недвижимости	(80)

Применяя модель учета по себестоимости, организация в обязательном порядке должна определять справедливую стоимость инвестиционной недвижимости в целях раскрытия информации. В исключительных случаях, когда организация не может определить справедливую стоимость инвестиционной недвижимости с достаточной степенью достоверности, она обязана раскрывать следующую информацию:

- описание инвестиционной недвижимости;
- причины, в силу которых справедливая стоимость не может быть определена с достаточной степенью достоверности;
- по возможности — границы оценок, в которых, скорее всего, находится справедливая стоимость.

Инвестиционная недвижимость, которая отвечает критериям классификации в качестве предназначенной для продажи (или входящая в состав группы выбытия, классифицированной как предназначенная для продажи), должна оцениваться в соответствии с требованиями, установленными IFRS 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

Организация должна классифицировать долгосрочный актив (или группу выбытия) как предназначенный для продажи, если его балансовая стоимость будет возмещена главным образом посредством операции по его продаже, а не его дальнейшего использования.

7.16. Переклассификация

IAS 40 разрешает осуществлять перевод (переклассификацию) объекта в инвестиционную недвижимость или наоборот. Но такая переклассификация проводится только при изменении способа использования объекта. Примеры переклассификации приведены в табл. 7.8.

Таблица 7.8. Переклассификация

Изменение способа использования объекта	Переклассификация
Владелец начинает занимать недвижимость	Объект переводится из категории инвестиционной недвижимости в категорию недвижимости, занимаемой владельцем
Начинается развитие в целях реализации	Объект переклассифицируется из инвестиционной недвижимости в категорию запасов
Заканчивается период, в течение которого владелец занимает недвижимость	Объект переклассифицируется из недвижимости, занимаемой владельцем, в категорию инвестиционной недвижимости
Объект передается в аренду третьей стороне по договору операционной аренды	Объект переводится из запасов в инвестиционную недвижимость

Организации разрешается переклассифицировать объект из инвестиционной недвижимости в категорию запасов только при изменении способа его использования, о чем свидетельствует начало дополнительных работ в целях его реализации. Если принято решение о продаже объекта, но никакие дополнительные работы в связи с этим не проводились, то данный объект продолжает учитываться как инвестиционная недвижимость и не переводится в категорию запасов.

Пример 7.25. Организация имеет в собственности здание торгового центра и здание кинотеатра, которые учитывает как инвестиционную недвижимость. Она приняла решение о продаже этих зданий. До момента продажи в здании кинотеатра проводятся работы по его реконструкции.

В этом случае до момента продажи здание торгового центра продолжает учитываться как инвестиционная недвижимость, а здание кинотеатра переводится в категорию запасов.

Аналогично, если организация начинает реконструкцию имеющегося объекта инвестиционной недвижимости для дальнейшего использования в качестве инвестиционной недвижимости, эта недвижимость сохраняет статус инвестиционной и в течение стадии нового развития не переклассифицируется в недвижимость, занимаемую владельцем.

7.17. Изменение стоимости объектов в результате переклассификации

Пример 7.26. Организация взяла в финансовую аренду здание торгового центра, которое учитывает как инвестиционную недвижимость. Она приняла решение о передаче этого здания по нескольким договорам в субаренду. До момента передачи в субаренду в здании проводятся работы по его реконструкции.

В этом случае до момента передачи в субаренду здание торгового центра продолжает учитываться как инвестиционная недвижимость и не переводится в недвижимость, занимаемую владельцем.

7.17. Изменение стоимости объектов в результате переклассификации

Переклассификация объектов инвестиционной недвижимости в другую категорию и наоборот вызывает проблему признания и оценки объектов. Если организация использует модель учета по себестоимости, то переклассификация объектов между категориями не приводит к изменению балансовой стоимости переклассифицируемых объектов.

Пример 7.27. Организация применяет модель учета по себестоимости. Она имеет в собственности здание склада готовой продукции балансовой стоимостью 50 000 долл., которое сдает в операционную аренду и классифицирует это здание как инвестиционную недвижимость. Организация принимает решение использовать это здание для собственных нужд. Здание переходит в категорию недвижимости, занимаемой владельцем.

Переклассификация отражается бухгалтерской записью:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Основные средства	Инвестиционная недвижимость	50 000

Если организация использует модель учета по справедливой стоимости, то переклассификация объектов между категориями вызывает необходимость определения справедливой стоимости переклассифицируемых объектов. Порядок оценки объектов, переклассифицируемых из категории инвестиционной недвижимости, представлен в табл. 7.9.

Таблица 7.9. Оценка объектов, переклассифицируемых из категории инвестиционной недвижимости

Новая категория	Балансовая стоимость нового объекта на момент переклассификации	Последующий учет
Недвижимость, занимаемая владельцем	Справедливая стоимость объекта инвестиционной недвижимости по состоянию на дату изменения способа его использования	В соответствии с IAS 16 -Основные средства»
Запасы	Справедливая стоимость объекта инвестиционной недвижимости по состоянию на дату изменения способа его использования	В соответствии с IAS 2 -Запасы»

Если из категории инвестиционной недвижимости объекты переклассифицируются в другую категорию, то балансовая стоимость объектов другой категории будет равна справедливой стоимости объектов инвестиционной недвижимости на дату изменения способа его использования.

Пример 7.28. Организация применяет модель учета по справедливой стоимости. Она имеет в собственности здание склада готовой продукции, которое сдает в операционную аренду и классифицирует это здание как инвестиционную недвижимость. Организация приняла решение о продаже этого здания. До момента продажи в здании проводятся работы по его реконструкции. Это здание переводится в категорию запасов. На дату изменения способа его использования справедливая стоимость здания составляла 40 000 долл.

Переклассификация отражается бухгалтерской записью:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Запасы	Инвестиционная недвижимость	40 000

Может возникнуть и обратная ситуация, когда объекты переводятся в категорию инвестиционной недвижимости из других категорий. Порядок оценки объектов, переклассифицируемых в категорию инвестиционной недвижимости, представлен в табл. 7.10.

Таблица 7.10. Оценка объектов, переклассифицируемых в категорию инвестиционной недвижимости

Старая категория	Учет до даты изменения способа его использования	Порядок отражения справедливой стоимости на дату переклассификации	Особенности
Недвижимость, занимаемая владельцем	В соответствии с IAS 16 -Основные средства»	Разница между балансовой стоимостью объекта в соответствии с IAS 16 и его справедливой стоимостью учитывается как переоценка согласно IAS 16	Вплоть до момента переклассификации объект амортизируется, и по нему должны быть признаны любые убытки от обесценения
Запасы	В соответствии с IAS 2 -Запасы»	Разница между справедливой стоимостью объекта по состоянию на указанную дату и предыдущим значением его балансовой стоимости относится на прибыль или убыток	Порядок учета при переклассификации объекта соответствует порядку учета реализации запасов

1

Если в категорию инвестиционной недвижимости переклассифицируются объекты недвижимости, занимаемой владельцем, то разница между балансовой стоимостью объектов недвижимости, занимаемой штадельцем, и справедливой стоимостью объекта инвестиционной недвижимости на дату изменения способа его использования будет учтена как переоценка в соответствии с положениями IAS 16.

Пример 7.29. Организация имеет в собственности здание склада готовой продукции, которое использует для своих нужд и классифицирует это здание как недвижимость, занимаемую владельцем. Себестоимость здания составляет 50 000 долл., накопленная амортизация — 10 000 долл. Организация приняла решение о передаче этого здания в операционную аренду. Это здание будет переведено в категорию инвестиционной недвижимости с применением модели учета по справедливой стоимости. На дату изменения способа использования справедливая стоимость здания составляла 55 000 долл.

Переклассификация отражается бухгалтерскими записями:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Амортизация основных средств	Основные средства	10 000
Инвестиционная недвижимость	Основные средства	40 000
Инвестиционная недвижимость	Капитал — прирост от переоценки	15 000

Увеличение балансовой стоимости недвижимости в результате переклассификации отражается в прочем совокупном доходе и накапливается на счете собственного капитала под заголовком «Прирост от переоценки». При последующем выбытии объекта инвестиционной недвижимости включенный в состав капитала прирост стоимости объекта от переоценки может быть перенесен на счет нераспределенной прибыли.

Если балансовая стоимость актива уменьшается в результате переклассификации, то это уменьшение должно быть признано в прибыли или убытке.

Пример 7.30. Организация имеет в собственности здание склада готовой продукции, которое классифицирует как недвижимость, занимаемую владельцем. Себестоимость здания составляет 50 000 долл., накопленная амортизация — 10 000 долл. Организация приняла решение о переводе этого здания в категорию инвестиционной недвижимости с применением модели учета по справедливой стоимости. На дату изменения способа использования справедливая стоимость здания составляла 35 000 долл.

Переклассификация отражается бухгалтерскими записями:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Амортизация основных средств	Основные средства	10 000
Инвестиционная недвижимость	Основные средства	35 000
Убыток от обесценения	Основные средства	5000

Если какая-либо сумма включается в прирост стоимости объекта от переоценки, такое уменьшение должно быть признано в прочем совокупном доходе и уменьшать прирост стоимости от переоценки в составе капитала.

Пример 7.31. Организация имеет в собственности здание склада готовой продукции, которое классифицирует как недвижимость, занимаемую владельцем. Себестоимость здания составляла 50 000 долл. Для учета основных средств организация применяет модель переоценки. После переоценки стоимость здания составила 62 000 долл.

На счетах бухгалтерского учета результаты переоценки будут отражены следующим образом:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Основные средства	Капитал — прирост от переоценки	12 000

Организация приняла решение о переводе этого здания в категорию инвестиционной недвижимости с применением модели учета по справедливой стоимости. На дату изменения способа использования справедливая стоимость здания составляла 40 000 долл.

Переклассификация отражается бухгалтерскими записями:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Капитал — прирост от переоценки	Основные средства	12 000
Инвестиционная недвижимость	Основные средства	40 000
Убыток от обесценения	Основные средства	10 000

Сумма увеличения стоимости объекта должна отражаться как прибыль и восстанавливать имевший ранее убыток от обесценения.

Пример 7.32. Организация имеет в собственности здание склада готовой продукции, которое классифицирует как недвижимость, занимаемую владельцем. Балансовая стоимость здания составляет 70 000 долл. Организация провела тестирование на обесценение здания, убыток от обесценения составил 40 000 долл.

На счетах бухгалтерского учета результаты обесценения будут отражены следующим образом:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Убыток от обесценения	Основные средства	40 000

Организация приняла решение о переводе этого здания в категорию инвестиционной недвижимости с применением модели учета по справедливой стоимости. На дату изменения способа использования справедливая стоимость здания составляла 80 000 долл.

Переклассификация отражается бухгалтерскими записями:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Инвестиционная недвижимость	Прибыль от восстановления убытка от обесценения	40 000
Инвестиционная недвижимость	Основные средства	30 000
Инвестиционная недвижимость	Капитал — прирост от переоценки	10 000

Если в категорию инвестиционной недвижимости переклассифицируются запасы, то разница между справедливой стоимостью

объекта по состоянию на указанную дату и предыдущим значением его балансовой стоимости относится на прибыль или убыток. Порядок учета при переклассификации объекта соответствует порядку учета реализации запасов.

Пример 7.33. Организация имеет в собственности здание торгового центра, которое предполагает продать и учитывает как запасы. Себестоимость запаса составляет 50 000 долл. Организация приняла решение о передаче этого здания по нескольким договорам операционной аренды и переклассификации здания в категорию инвестиционной собственности. Справедливая стоимость здания на момент переклассификации составляла 60 000 долл.

Переклассификация отражается бухгалтерскими записями:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Инвестиционная недвижимость	Запасы	50 000
Инвестиционная недвижимость	Прибыль от реализации	10 000

При завершении организацией сооружения или развития созданного своими силами объекта инвестиционной недвижимости, который будет отражаться по справедливой стоимости, разницу между справедливой стоимостью данного объекта по состоянию на указанную дату и предыдущим значением его балансовой стоимости необходимо относить на прибыль или убыток.

Пример 7.34. Организация построила своими силами здание торгового центра, которое предполагалось сдавать в операционную аренду. Затраты на строительство составили 540 000 долл. По состоянию на дату составления отчетности справедливая стоимость этого здания составила 560 000 долл.

Разница между справедливой стоимостью здания и его балансовой стоимостью отражается бухгалтерской записью:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Инвестиционная недвижимость	Незавершенное строительство	540 000
Инвестиционная недвижимость	Прибыль от переоценки инвестиционной недвижимости	20 000

7.18. Выбытие объектов инвестиционной недвижимости

При выбытии инвестиционной недвижимости прекращается ее признание в качестве объектов учета. Эти объекты подлежат списанию с баланса. Признание объектов недвижимости прекращается также при их выбытии или окончательном выводе из эксплуатации, когда более не предполагается получение связанных с ним экономических выгод.

Выбытие объекта инвестиционной недвижимости возможно путем продажи или передачи в финансовую аренду. При этом используются положения LAS 18 «Выручка» и LAS 17 «Аренда». IAS 18 применяется при определении даты выбытия инвестиционной недвижимости путем продажи. При этом учитываются критерии, установленные в данном стандарте для учета выручки от продажи товаров. IAS 17 «Аренда» применяется для учета выбытия инвестиционной недвижимости путем заключения договора финансовой аренды и в форме продажи с обратной арендой.

Если организация признавала в балансовой стоимости объекта инвестиционной недвижимости стоимость замещения части этого объекта, то она должна прекратить признание балансовой стоимости замещенной части.

Пример 7.35. Организация «Глобус» имеет в собственности здание торгового центра, которое является объектом инвестиционной недвижимости. Организация меняет в здании внутренние стены. Стоимость старых внутренних стен — 30 000 долл.

После замены внутренних стен необходимо списать старые стены, что будет отражено бухгалтерской записью:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Расходы по выбытию инвестиционной недвижимости	Инвестиционная недвижимость (старые внутренние стены)	30 000

Если объекты инвестиционной недвижимости учитываются по себестоимости, то замещенной частью не может быть часть, амортизация которой проводилась отдельно.

Если организация не может определить балансовую стоимость замещенной части актива, она вправе использовать стоимость замещения в качестве показателя стоимости замещенной части на момент ее приобретения или сооружения.

Пример 7.36. Организация «Глобус» имеет в собственности здание торгового центра. Организация меняет в здании внутренние стены. Поскольку стоимость внутренних стен включена в стоимость здания, организация не может определить балансовую стоимость старых стен. Принято решение старые стены оценить по стоимости новых стен. Стоимость новых внутренних стен составляет 50 000 долл.

После замены внутренних стен необходимо списать старые стены, что будет отражено бухгалтерской записью:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Расходы по выбытию инвестиционной недвижимости	Инвестиционная недвижимость (старые внутренние стены)	50 000

При использовании модели учета по справедливой стоимости справедливая стоимость объекта инвестиционной недвижимости может уже отражать тот факт, что подлежащая замене часть утратила свою стоимость.

В некоторых случаях трудно определить, на какую величину следует уменьшить справедливую стоимость объекта в связи с заменой части объекта. Альтернатива уменьшению справедливой стоимости на величину замещаемой части — включение стоимости замещения в балансовую стоимость актива с последующей переоценкой справедливой стоимости, как это делается при приращении, не связанных с заменой.

Пример 7.37. Организация «Глобус» имеет в собственности здание торгового центра, которое отражает как инвестиционную недвижимость, и применяет модель учета по справедливой стоимости. Справедливая стоимость здания составляет 540 000 долл. Организация меняет в здании внутренние стены. Стоимость старых стен не может быть определена. Однако подсчитаны расходы по замене внутренних стен, их сумма составляет 20 000 долл. После замены старых стен возросла справедливая стоимость здания в результате увеличения площадей здания, которые можно сдавать в операционную аренду. Она составила 600 000 долл.

Увеличение справедливой стоимости отражается бухгалтерскими записями:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Инвестиционная недвижимость	Расходы по замене	20 000
Инвестиционная недвижимость	Прибыль от переоценки инвестиционной недвижимости	580 000

Прибыли или убытки, возникающие в результате вывода из эксплуатации или выбытия объекта инвестиционной недвижимости, должны определяться как разница между чистыми поступлениями от выбытия и балансовой стоимостью актива и подлежат признанию в прибыли или убытке в периоде, в котором происходит такое устранение или выбытие.

Пример 7.38. Организация продала за 650 000 долл. здание торгового центра, которое отражала как инвестиционную недвижимость и применяла модель учета по справедливой стоимости. На момент продажи справедливая стоимость здания составляла 600 000 долл.

На счетах бухгалтерского учета эта операция будет отражена следующим образом:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Денежные средства	Инвестиционная недвижимость	600 000
Денежные средства	Прибыль от продажи	50 000

Ожидаемый платеж при выбытии объекта инвестиционной недвижимости первоначально учитывается по справедливой стоимости. В случае отсрочки платы за объект инвестиционной недвижимости полученное встречное удовлетворение первоначально отражается по цене объекта в эквиваленте денежных средств. Разница между номинальной суммой встречного удовлетворения и эквивалентом цены в денежном выражении учитывается в соответствии с IAS 18 «Выручка» как проценты к получению с использованием эффективной ставки процента.

Пример 7.39. Организация продает здание торгового центра с рассрочкой платежа сроком на один год по цене 600 000 долл. под 10% годовых. Балансовая стоимость здания составляет 520 000 долл.

На счетах бухгалтерского учета эта операция будет отражена следующим образом:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Денежные средства	Инвестиционная недвижимость	520 000
Денежные средства	Прибыль от продажи	20 000
Дебиторская задолженность	Проценты к получению	60 000 (600 000 x 10%)

7.19. Раскрытие информации об инвестиционной недвижимости в отчетности

Общие требования к раскрытию информации

В IAS 40 содержатся требования к раскрытию информации об инвестиционной недвижимости, которые служат дополнением к сведениям, раскрываемым в соответствии с IAS 17 «Аренда». Согласно IAS 17 владелец инвестиционной недвижимости раскрывает информацию арендодателя о сдаваемых в аренду активах. Организация, которая распоряжается инвестиционной недвижимостью по договору аренды, представляет информацию о финансовой аренде с позиции арендатора, а об операционной аренде — с позиции арендодателя. Общие требования к раскрытию информации согласно IAS 40 независимо от применяемой модели учета представлены в табл. 7.11.

Таблица 7.11. Общие требования к раскрытию информации

Информация, условия	Раскрытие информации
Применяемая модель учета	Модель учета по справедливой стоимости или модель учета по себестоимости
При применении модели учета по справедливой стоимости	Проводятся ли классификация и учет доли в инвестиционной недвижимости по договорам операционной аренды в качестве инвестиционной недвижимости. Если проводятся, то необходимо раскрыть, в каких обстоятельствах
При затруднении классификации инвестиционной недвижимости	Критерии, используемые организацией в целях разграничения объектов инвестиционной недвижимости и недвижимости, занимаемой владельцем, а также недвижимости, предназначенной для продажи в ходе обычной деятельности
Определение справедливой стоимости	Методы и существенные допущения, использованные при определении справедливой стоимости инвестиционной недвижимости. Основа для определения справедливой стоимости: объективные рыночные данные или в большей мере другие факторы (которые организация обязана раскрыть) ввиду специфики объекта и отсутствия сопоставимых рыночных данных
Привлечение независимого оценщика при определении справедливой стоимости	Обладание независимым оценщиком признанной и соответствующей профессиональной квалификацией, а также недавним опытом проведения оценки инвестиционной недвижимости той же категории и расположенной на той же территории, что и оцениваемый объект. Раскрытию подлежит факт отсутствия подобной оценки

Окончание табл. 7.11

Информация, условия	Раскрытие информации
Суммы, признанные в прибыли и убытке	Рентный доход от инвестиционной недвижимости. Прямые операционные расходы (включая расходы на ремонт и текущее обслуживание), возникшие в связи с инвестиционной недвижимостью, от которой в отчетном периоде был получен рентный доход. Прямые операционные расходы (включая расходы на ремонт и текущее обслуживание), возникшие в связи с инвестиционной недвижимостью, которая не принесла рентного дохода за отчетный период. Совокупное изменение справедливой стоимости, признанное в прибыли или убытке от продажи инвестиционной недвижимости из пула активов с применением затратной модели в пул с применением модели оценки по справедливой стоимости
Ограничения	Наличие и размер ограничений в отношении реализуемости инвестиционной недвижимости или распределения дохода или выручки от выбытия
Обязательства	Обязательства по договору на приобретение, сооружение или развитие инвестиционной недвижимости либо на проведение ремонта, текущего обслуживания или улучшения инвестиционной недвижимости

Раскрытие информации при применении модели учета по справедливой стоимости

Наряду с общими требованиями к раскрытию информации организация, применяющая модель учета по справедливой стоимости, обязана раскрывать данные сверки между значениями балансовой стоимости инвестиционной недвижимости на начало и конец периода, представляя следующую информацию:

- об увеличении с отдельным раскрытием увеличений по результатам приобретения объектов и увеличений, которые являются результатом последующих расходов, признанных в балансовой стоимости актива;
- о приросте стоимости инвестиционной недвижимости в результате приобретения объектов при объединении предприятий;
- об активах, классифицированных как предназначенные для продажи или включенные в группу выбытия, классифицированную как предназначенная для продажи в соответствии с IFRS 5, и о других выбытиях;

7. МСФО 40 -Инвестиционная недвижимость- (IAS 40)

- о чистой прибыли или убытке в результате корректировки справедливой стоимости;
- о чистых курсовых разницах, возникающих при пересчете показателей финансовой отчетности в другую валюту представления а также при пересчете финансовой отчетности зарубежной деятельности в валюту представления отчитывающейся организации;
- о переклассификации объектов инвестиционной недвижимости в категории запасов и недвижимости, занимаемой владельцем, и обратно;
- о прочих изменениях.

В исключительных случаях, когда организация оценивает объект инвестиционной недвижимости с использованием модели учета по себестоимости в соответствии с IAS 16, данные сверки должны представлять относящиеся к этому объекту инвестиционной недвижимости суммы отдельно от сумм, относящихся к другим объектам инвестиционной недвижимости. Кроме того, организация обязана раскрывать:

- описание инвестиционной недвижимости;
- причины, в силу которых справедливая стоимость не может быть определена с достаточной степенью достоверности;
- по возможности — границы оценок, в которых, скорее всего, находится справедливая стоимость.

При выбытии объекта инвестиционной недвижимости, не отражаемого по справедливой стоимости, необходимо раскрывать:

- факт выбытия объекта инвестиционной недвижимости, не отражаемого по справедливой стоимости;
- балансовую стоимость данного объекта инвестиционной недвижимости по состоянию на момент реализации;
- сумму признанной прибыли или убытка.

Раскрытие информации при применении модели учета по себестоимости

Наряду с общими требованиями к раскрытию информации организация, применяющая модель учета по себестоимости, обязана раскрывать следующую информацию:

- используемые методы начисления амортизации;
- применяемые сроки полезной службы или нормы амортизации;

7.19. Раскрытие информации об инвестиционной недвижимости в отчетности

- валовую балансовую стоимость и накопленную амортизацию (в совокупности с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода.

Кроме того, организация должна представлять данные сверки между значениями балансовой стоимости инвестиционной недвижимости на начало и конец периода, указывая следующее:

- приращения с раздельным указанием тех, которые получены от приобретения, и тех, которые стали результатом последующих расходов, признанных в балансовой стоимости актива;
- прирост стоимости инвестиционной недвижимости в результате приобретения объектов при объединении предприятий;
- активы, классифицированные как предназначенные для продажи или включенные в группу выбытия, классифицированную как предназначенная для продажи в соответствии с IFRS 5, и другие выбытия;
- амортизацию;
- суммы убытков от обесценения, признанных и реверсированных в течение периода в соответствии с IAS 36;
- чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете показателей финансовой отчетности в другую валюту представления, а также при пересчете финансовой отчетности зарубежной деятельности в валюту представления отчитывающейся организации;
- переклассификацию объектов инвестиционной недвижимости в категории запасов и недвижимости, занимаемой владельцем, и обратно;
- прочие изменения;
- справедливую стоимость инвестиционной недвижимости.

В исключительных случаях, когда организация не может определить справедливую стоимость инвестиционной недвижимости с достаточной степенью достоверности, она обязана раскрывать следующую информацию:

- описание инвестиционной недвижимости;
- причины, в силу которых справедливая стоимость не может быть определена с достаточной степенью достоверности;
- по возможности — границы оценок, в которых, скорее всего, находится справедливая стоимость.

Пример раскрытия информации об инвестиционной недвижимости

Движение объектов инвестиционной недвижимости за год, окончившийся 31 декабря 2011 г., представлено в табл. 7.12.

Таблица 7.12. Движение объектов инвестиционной недвижимости за год, окончившийся 31 декабря 2011 г.

(тыс. долл.)

Показатель	Здание	Земля	Итого
Балансовая (справедливая) стоимость на 01.01.2011.	7000		7000
Приращение (приобретение)		950	950
Приращение (результат последующих расходов, признанных в балансовой стоимости актива)	900		900
Переклассификация объектов незавершенного строительства в категорию инвестиционной недвижимости			
Переклассификация запасов в категорию инвестиционной недвижимости		950	950
Переклассификация основных средств в категорию инвестиционной недвижимости			
Переклассификация инвестиционной недвижимости в категорию запасов			
Переклассификация инвестиционной недвижимости в категорию основных средств			
Активы, классифицированные как предназначенные для продажи			
Выбытие			
Балансовая (справедливая) стоимость на 31.12.2011.	7900	1900	9800

Пояснения к данным о движении инвестиционной недвижимости

Для учета инвестиционной недвижимости применяется модель учета по справедливой стоимости. Основой для определения справедливой стоимости служат объективные рыночные данные о стоимости аналогичных объектов в данном регионе. Для определена справедливой стоимости привлекают независимого оценщика, обладающего признанной и соответствующей профессиональной ква

лификацией, а также недавним опытом проведения оценки инвестиционной недвижимости той же категории и расположенной на той же территории, что и оцениваемый объект.

Организация владеет зданием торгового центра, приобретенным в 2010 г., его себестоимость — 6700 тыс. долл. Здание классифицировано как инвестиционная недвижимость, поскольку организация сдает его в аренду по нескольким договорам операционной аренды. По состоянию на 31 декабря 2011 г. справедливая стоимость здания составила 7900 тыс. долл. (на 31 декабря 2010 г. — 7000 тыс. долл.). Справедливая стоимость увеличилась в результате проведения работ по монтажу новых систем кондиционирования, видеонаблюдения и сигнализации. Затраты на монтаж новых систем капитализировались, при этом заменяемые активы подлежали списанию.

В ноябре 2011 г. приобретено два земельных участка стоимостью 800 тыс. долл. каждый. Дальнейшее предназначение одного участка на данный момент не определено, в связи с чем он учтен как инвестиционная недвижимость. Второй земельный участок предполагалось продать, поэтому он был учтен как запасы. В связи с тем, что рядом с земельными участками строится спортивный комплекс и, по мнению независимых оценщиков, справедливая стоимость земли в перспективе будет возрастать, второй земельный участок переклассифицирован в категорию инвестиционной недвижимости. По состоянию на 31 декабря 2011 г. справедливая стоимость земельных участков составила 950 тыс. долл.

В 2011 г. в прибыли были признаны: доход в результате корректировки справедливой стоимости инвестиционной недвижимости в размере 1050 тыс. долл., доход в результате переклассификации запаса в категорию инвестиционной недвижимости — 150 тыс. долл.

Контрольные вопросы

1. Что собой представляет инвестиционная недвижимость? Приведите примеры инвестиционной недвижимости.
2. Что собой представляет недвижимость, занимаемая владельцем? Чем она отличается от инвестиционной недвижимости?
3. Какие активы не являются инвестиционной недвижимостью?
4. Как отразить в учете инвестиционную недвижимость, которая имеет двойное назначение?

5. Как определяется статус инвестиционной недвижимости в случаях оказания ее владельцем вспомогательных услуг?
6. Как определяется статус гостиницы в качестве объекта инвестиционной недвижимости?
7. Каковы условия признания инвестиционной недвижимости?
8. Какие затраты включаются в себестоимость инвестиционной недвижимости при ее приобретении?
9. Как определяется себестоимость объекта инвестиционной недвижимости, поученного в обмен на другой неденежный актив?
10. Какие модели учета инвестиционной недвижимости применяются после ее первоначального признания?
11. В каких случаях организация, применяющая модель учета по справедливой стоимости, отдельные объекты инвестиционной недвижимости учитывает по себестоимости?
12. Как определяется справедливая стоимость объектов инвестиционной недвижимости?
13. Чем отличается справедливая стоимость объектов инвестиционной недвижимости от ценности использования?
14. Какие основные правила учета характерны при выборе модели учета по справедливой стоимости?
15. Какие основные правила учета характерны при выборе модели учета по себестоимости?
16. В каких случаях возможна переклассификация объекта из инвестиционной недвижимости в категорию запасов?
17. Как в учете отражается изменение стоимости объектов в результате их переклассификации?
18. Как отражается в учете выбытие объектов инвестиционной недвижимости?
19. Какая информация об инвестиционной недвижимости раскрывается в примечаниях к финансовой отчетности?

Тесты

1. Инвестиционная недвижимость — это:
 - а) здание, которое находится в процессе строительства, цель использования которого в будущем неопределена;
 - б) земля, которой компания владеет и цель использования которой в будущем неопределена;
 - в) здание, которым компания владеет в целях продажи в процессе обычной хозяйственной деятельности.
2. Недвижимость, занимаемая владельцем — это:

- а) недвижимость, предназначенная для использования в производстве;
- б) недвижимость, находящаяся в распоряжении организации по договору финансовой аренды;
- в) недвижимость, находящаяся в собственности организации, предоставленная по договору операционной аренды.

3. Примером объекта инвестиционной собственности (недвижимости) является:

- а) здание, не занятое в настоящее время, но предназначенное для сдачи в аренду по договору операционной аренды;
- б) недвижимость, строящаяся или реконструируемая по поручению третьих лиц;
- в) здание, находящееся в распоряжении организации по договору операционной аренды.

4. Активами, не относящимися к инвестиционной недвижимости, являются:

- а) недвижимость, находящаяся в стадии сооружения или развития в целях продажи;
- б) недвижимость, находящаяся в стадии сооружения или развития в целях дальнейшего использования в качестве инвестиционной недвижимости;
- в) недвижимость, не занятая в настоящее время, но предназначенная для сдачи в операционную аренду.

5. Гостиница, управляемая организацией-владельцем, представляет собой:

- а) инвестиционную недвижимость;
- б) недвижимость, занимаемую владельцем;
- в) объект основных средств.

6. Офисное здание, собственник которого предоставляет арендаторам несущественные услуги по его охране и текущей эксплуатации, относится:

- а) к инвестиционной недвижимости;
- б) к недвижимости, занимаемой владельцем;
- в) к объектам основных средств.

7. Затраты на повседневное обслуживание инвестиционной недвижимости:

- а) отражаются как расходы по мере того, как они будут понесены;
- б) включаются в себестоимость инвестиционной недвижимости;
- в) исключаются из себестоимости инвестиционной недвижимости.

8. Затраты на замену инвестиционной недвижимости новыми частями:

- а) отражаются как расходы по мере того, как они будут понесены;
- б) включаются в себестоимость инвестиционной недвижимости;
- в) исключаются из себестоимости инвестиционной недвижимости.

9. После первоначального признания для учета инвестиционной недвижимости применяется модель учета:

- а) по себестоимости;
- б) по переоцененной стоимости;
- в) по справедливой стоимости.

10. При определении справедливой стоимости затраты, которые могут возникнуть в связи с реализацией или иными формами выбытия актива:

- а) вычитаются из справедливой стоимости;
- б) не вычитаются из справедливой стоимости;
- в) вычитаются или не вычитаются в зависимости от учетной политики.

11. Справедливая стоимость мебели сданного в аренду меблированного офиса:

- а) отражается отдельно от стоимости офиса в составе основных средств;
- б) включается в справедливую стоимость офиса в составе единого объекта инвестиционной недвижимости;
- в) исключается из справедливой стоимости офиса и учитывается как отдельный объект инвестиционной недвижимости.

12. Если заканчивается период, в течение которого владелец занимает недвижимость, объект переклассифицируется:

- а) из инвестиционной недвижимости в категорию запасов;
- б) из недвижимости, занимаемой владельцем, в категорию инвестиционной недвижимости;
- в) из недвижимости, занимаемой владельцем, в категорию запасов.

13. Если объект передается в аренду третьей стороне по договору операционной аренды, он переклассифицируется:

- а) из инвестиционной недвижимости в категорию запасов;
- б) из запасов в категорию инвестиционной недвижимости;
- в) из недвижимости, занимаемой владельцем, в категорию запасов.

Задания

Задание 1. Объясните, почему существуют разные подходы к учету инвестиционной недвижимости и недвижимости, занимаемой владельцем.

Задание 2. Поясните определения в отношении сторон «осведомленность», «независимость», «желание совершить сделку», данные в IAS 40.

Задание 3. Объясните, почему не начисляется амортизация по объектам инвестиционной недвижимости при выборе модели учета по справедливой стоимости.

Задание 4. Объясните, как согласно IAS 40 и IAS 17 гостиница должна быть отражена в отчетности компаний «Дельта» и «Сигма».

Исходные данные. Компания «Дельта» владеет гостиницей, которую сдает по договору об операционной аренде компании «Сигма», которая специализируется на управлении гостиничными комплексами.

Задание 5. Определите и прокомментируйте, каким образом картина должна быть отражена в финансовой отчетности компании за год, окончившийся 31 декабря 2011 г.

Исходные данные. У компании имеется картина малоизвестного художника, которую приобрели за 7000 долл. в 1960 г. Недавно выяснилось, что другую картину этого художника продали на аукционе за 1,3 млн долл. Компания пригласила независимых оценщиков, которые оценили картину в 1,5 млн долл. В бухгалтерском учете картина отражается по переоцененной стоимости, превышение которой над первоначальной стоимостью отнесено на собственный капитал.

Задание 6. Объясните, как здание бизнес-центра должно быть отражено в консолидированной отчетности за год, окончившийся 31 декабря 2011 г.

Исходные данные. Компания «Тасма» 1 января 2011 г. приобрела здание бизнес-центра для сдачи под офисы. Это здание отражено в отчетности как инвестиционная недвижимость. При составлении консолидированной отчетности на 31 декабря 2011 г. бухгалтер выяснил, что большую часть бизнес-центра занимает компания «Глобус», которая в ноябре 2011 г. стала дочерней компанией компании «Тасма».

Задание 7. Определите объект учета, рассчитайте его стоимость и покажите, как этот объект отражается в Отчете о финансовом положении на 31 декабря 2011 г.

Исходные данные. Компания в конце 2010 г. приобрела земельный участок за 15 000 долл., поскольку предполагает, что через три года, когда рядом будет построен спортивный комплекс, стоимость земли увеличится и ее можно будет продать значительно дороже. Схема платежей по договору выглядит следующим образом: первый платеж на сумму 10 000 долл. произведен сразу, остальные 5000 долл. — с отсрочкой на два года. Расходы на юридическое сопровождение сделки составили 500 долл. Ставка дисконтирования на дату приобретения участка составляла 5%.

Задание 8. Определите стоимость приобретения земли и здания и укажите объекты учета.

Исходные данные. Компания приобрела земельный участок и здание на этом земельном участке. Компания намерена получать доход от прироста стоимости земли в будущем. В здании будет размещен офис компании. Расходы по приобретению земли и здания составили: покупная цена земельного участка — 100 000 долл.; покупная цена здания — 50 000 долл.; вознаграждение посреднику — 3000 долл.; регистрационные сборы — 1000 долл.; расходы по очистке территории — 5000 долл.

Задание 9. Объясните, руководство какой компании учитывает правильно инвестиционную недвижимость в соответствии с положениями IAS 40.

Исходные данные. Компании «Альфа» и «Сигма» приобрели два одинаковых здания по соседству в одном районе города за 10 млн долл. Оба здания классифицируются как объекты инвестиционной недвижимости. Компания «Альфа» решила отражать здание по себестоимости 10 млн долл. и начислять амортизацию в течение срока полезного использования, равного 20 годам. Компания «Сигма» решила отражать здание по переоцененной стоимости за 15 млн долл., используя данные независимых оценщиков, и не начислять по нему амортизацию.

Задание 10. Подготовьте фрагмент консолидированной финансовой отчетности компании «Гришэм» за год, окончившийся 31 декабря 2011 г., в отношении объектов недвижимости.

Исходные данные. У компании «Гришэм» есть три объекта недвижимости, которые она сдает в операционную аренду. Договоры аренды заключены на рыночных условиях и ежегодно пролонгируются.

Есть следующая информация об этих объектах:

Объект	Срок службы, лет	Себестоимость, долл.	Ликвидационная стоимость, долл.	Справедливая стоимость на 31 декабря, долл.	
				2009 г.	2010 г.
А	50	360 000	10 000	397 000	324 000
Б	40	280 000	28 000	316 000	272 000
В	20	240 000	75 000	243 000	292 000

Объект А сдан в аренду дочерней компании. Остальные объекты сданы в аренду не связанным с «Гришэм» компаниям. Все три объекта приобретены 1 января 2009 г. Ежегодная амортизация (где применимо) производится методом равномерного начисления в течение срока полезной службы объекта. Компания «Гришэм» выбрала модель учета по справедливой стоимости для отражения инвестиционной недвижимости и модель учета по первоначальной стоимости для отражения объектов недвижимости, занимаемых владельцем.

Задание 11. Определите, как каждый из трех объектов недвижимости должен быть отражен в учете на 31 декабря 2011 г. согласно МСФО.

Исходные данные. На 31 декабря 2011 г. компания имеет три объекта недвижимости.

Объект 1. Половину этой недвижимости компания использует в административных целях, а половину сдает в аренду третьим лицам. Себестоимость данной недвижимости четыре года назад была 2 000 000 долл. и имела срок службы, равный 50 годам. Недавно такая же недвижимость была продана за 3 600 000 долл.

Объект 2. Эта недвижимость представляет собой офисный блок, который сдается в аренду сторонним организациям. В среднем за год офисный блок загружен примерно на 70%. Каждый не сданный в аренду офис остается неиспользованным или в нем время от времени компания проводит свои собрания. Текущая балансовая стоимость данной недвижимости составляет 900 000 долл. На 1 января и 31 декабря 2011 г. ее справедливая стоимость составляла 1 100 000 и 1 500 000 долл. соответственно.

Объект 3. Эта недвижимость сдается в аренду другой компании для производственных целей. На 1 января справедливая стоимость данной недвижимости составляла 6 300 000 долл., а на 31 декабря — 5 800 000 долл. Руководство компании считает, что такое снижение временное и стоимость должна подняться в следующем году, когда цены на рынке недвижимости возрастут.

Задание 12. Подготовьте примечание к финансовой отчетности в отношении объектов инвестиционной недвижимости в соответствии с требованиями МСФО 40 за год, окончившийся 31 декабря 2011 г. Рассчитайте сумму амортизации за отчетный год.

Исходные данные. Компания А для отражения инвестиционной недвижимости применяет модель учета по себестоимости. По состоянию на 31 декабря 2010 г. имела два здания, которые сдавала в аренду третьим лицам. Себестоимость зданий — 1 000 000 долл. Сумма накопленной амортизации составляла 400 000 долл. В течение 2011 г. было принято решение о продаже одного из зданий, вследствие чего проводилась его реконструкция. Стоимость расходов на реконструкцию равна 65 000 долл. Амортизация по зданиям производится по методу равномерного начисления по ставке 2% в год. В течение 2011 г. было приобретено новое здание за 900 000 долл. Расходы за юридическое сопровождение сделки составили 2000 долл.

Задание 13. Подготовьте примечание к финансовой отчетности в отношении объектов инвестиционной недвижимости в соответствии с требованиями МСФО 40 за год, окончившийся 31 декабря 2011 г.

Исходные данные. Компания А для отражения инвестиционной недвижимости применяет модель учета по справедливой себестоимости. По состоянию на 31 декабря 2010 г. имела два земельных участка, которые сдавала в аренду третьим лицам. Справедливая стоимость участков — 1 000 000 долл. В ноябре 2011 г. после объявления о начале строительства в непосредственной близости с земельными участками завода по производству бытовой химии стоимость земельных участков стала снижаться и на 31 декабря 2011 г. равнялась 800 000 долл. Один из земельных участков решено было продать, в связи с чем он перешел в категорию запасов.

В течение 2011 г. было приобретено за 900 000 долл. здание в целях передачи в операционную аренду. Расходы за юридическое сопровождение сделки составили 2000 долл.

8

МСФО 41 «Сельское хозяйство» (IAS 41)

8.1. Порядок применения IAS 41 / 8.2. Цель применения IAS 41 / 8.3. Сфера применения IAS 41 / 8.4. Характеристики сельскохозяйственной деятельности / 8.5. Признание биологического актива или сельскохозяйственной продукции / 8.6. Оценка биологического актива или сельскохозяйственной продукции / 8.7. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу / 8.8. Оценочные обязательства по контрактам / 8.9. Прибыли и убытки при первоначальном признании биологического актива и сельскохозяйственной продукции / 8.10. Невозможность надежного измерения справедливой стоимости / 8.11. Государственные субсидии / 8.12. Раскрытие информации о сельскохозяйственной деятельности в отчетности

8.1. Порядок применения IAS 41

В международном стандарте (IAS) 41 «Сельское хозяйство» рассматривается такой вид активов, как биологические активы. Этот стандарт (в редакции 2000 г.) подлежит применению в отношении годовых периодов, начавшихся с 1 января 2003 г. или после этой даты. Досрочное применение стандарта приветствуется.

8.2. Цель применения IAS 41

Цель стандарта состоит в установлении порядка учета, представления финансовой отчетности и раскрытия информации о сельскохозяйственной деятельности.

8.3. Сфера применения IAS 41

Стандарт применяется в процессе учета следующих объектов в тех случаях, когда они связаны с сельскохозяйственной деятельностью:

- биологических активов;
- сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора;
- государственных субсидий.

Биологический актив — животное или растение.

Сельскохозяйственная продукция — продукция, собранная с биологических активов компании.

IAS 41 применяется для учета сельскохозяйственной продукции только на момент ее сбора. После ее сбора применяется TAS 2 «Запасы» или другой соответствующий МСФО.

Пример 8.1. Проводится сбор хлопка. В момент сбора хлопок учитывается как сельскохозяйственная продукция. Собранный хлопок после его сбора учитывается как запасы в соответствии с IAS 2.

В IAS 41 не рассматривается процесс переработки сельскохозяйственной продукции после ее сбора, например переработка винограда в вино, осуществляемая виноторговцем, вырастившим виноград.

Пример 8.2. Выращен урожай винограда для переработки в вино. Виноград уже не относится к сфере применения IAS 41, а должен учитываться как запасы в процессе его переработки в вино.

В табл. 8.1 приведены примеры биологических активов, сельскохозяйственной продукции, а также продукции, полученной в результате переработки после ее сбора.

Таблица 8.1. Биологические активы и сельскохозяйственная продукция в сфере применения IAS 41

Биологический актив	Сельскохозяйственная продукция в период сбора	Продукция, полученная в результате переработки после сбора (вне сферы применения IAS 41)
Овцы	Шерсть	Пряжа, ковровые изделия
Деревья в лесном хозяйстве	Вырубленные деревья	Бревна, пиломатериалы
Растения	Хлопок Собранный тростник	Нити, одежда Сахар
Молочный скот	Молоко	Сыр
Свины	Туши	Колбасные изделия, копчения
Кустарники	Листья	Чай, высушенный табак
Виноградники	Виноград	Вино
Плодово-ягодные деревья	Собранные фрукты	Фрукты, прошедшие переработку

В табл. 8.2 представлено, к каким объектам не применяются положения IAS 41.

Таблица 8.2. Объекты, к которым не применяются положения IAS 41

Наименование объектов	Учет объектов регулируется стандартами
Земля сельскохозяйственного назначения	IAS 16 «Основные средства» IAS 40 «Инвестиционная недвижимость»
Нематериальные активы сельскохозяйственного назначения	IAS 38 «Нематериальные активы»

8.4. Характеристики сельскохозяйственной деятельности

Сельскохозяйственная деятельность — это осуществляемое организацией управление биотрансформацией и сбором биологических активов в целях реализации или преобразования в сельскохозяйственную продукцию или в дополнительные биологические активы.

Биотрансформация состоит из процессов роста, дегенерации, производства продукции и воспроизводства, в результате которых в биологическом активе происходят количественные или качественные изменения.

Сельскохозяйственная деятельность включает в себя разные виды деятельности: животноводство, лесное хозяйство, сбор урожая раз в год или в течение всего года, выращивание садов и насаждений, цветоводство и культивирование водных биоресурсов (включая рыбоводство). Для всего многообразия сельскохозяйственной деятельности можно выделить ряд общих характеристик (табл. 8.3).

Таблица 8.3. Общие характеристики сельскохозяйственной деятельности

Характеристика	Пояснение
Способность к изменению	Животные и растения поддаются биотрансформации
Управление изменениями	Управление способствует биотрансформации путем создания благоприятных или по крайней мере стабильных условий, необходимых для осуществления данного процесса (например, поддержание определенного уровня питательных

Окончание табл. 8.3

Характеристика	Пояснение
	веществ, влажности, температуры, плодородности и освещенности). Такое управление отличает сельскохозяйственную деятельность от других видов деятельности. Например, сбор продуктов, вырабатываемых неуправляемыми источниками (в частности, рыбный промысел в океане и вырубка лесов), не является сельскохозяйственной деятельностью
Оценка изменений	В рамках оперативного управления проводятся оценка и контроль изменений качественных (например, генетических характеристик, плотности, спелости, содержания жира или белка, прочности волокна) или количественных (например, приплода, веса, кубических метров, длины или диаметра волокна, числа почек) показателей, происходящих в результате биотрансформации или сбора сельскохозяйственной продукции

Биотрансформация приводит к изменениям активов в процессе:

- роста (увеличение количества животных и растений или улучшение их качественных характеристик);
- дегенерации (уменьшение количества животных и растений или ухудшение их качественных характеристик);
- воспроизводства (производство дополнительных животных или растений).

Биотрансформация означает не только изменение активов, но и производство сельскохозяйственной продукции (чайного листа, шерсти, молока).

5. Признание биологического актива или сельскохозяйственной продукции

Признание — это процесс включения в Отчет о финансовом положении или Отчет о совокупном доходе элементов финансовой отчетности, которые отвечают условиям признания.

Компания должна признавать биологический актив или сельскохозяйственную продукцию, когда:

- компания контролирует актив в результате прошлых событий;
- существует вероятность получения компанией будущих экономических выгод от данного актива;

8.6. Оценка биологического актива или сельскохозяйственной продукции

- справедливая стоимость или себестоимость актива может быть оценена с достаточной степенью достоверности.

В сельскохозяйственной деятельности доказательством контроля могут, в частности, служить законное право собственности на крупный рогатый скот, клеймение или прочая маркировка скота в момент его приобретения, рождения или отлучения. Будущую экономическую выгоду, как правило, оценивают исходя из величины основных физических параметров.

8.6. Оценка биологического актива или сельскохозяйственной продукции

Биологический актив в момент первоначального признания и по состоянию на конец отчетного периода должен оцениваться по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Справедливая стоимость — это сумма, на которую можно обменять актив или урегулировать обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и не зависящими друг от друга сторонами.

Затраты на продажу — это дополнительные затраты, которые напрямую связаны с выбытием актива, за исключением финансовых затрат и налогов на прибыль.

Пример 8.3. На свиноводческой ферме родился поросенок. Цена поросенка на рынке — 100 долл. Комиссионное вознаграждение торговому агенту составляет 10 долл.

Новорожденный поросенок в момент его первоначального признания будет оцениваться по справедливой стоимости 90 долл. (100 — 10).

Справедливая стоимость актива зависит от его местоположения и состояния на данный момент времени. Так, справедливой стоимостью крупного рогатого скота на ферме является его цена на соответствующем рынке за вычетом транспортных и прочих расходов по доставке скота на рынок.

Биологический актив оценивается по справедливой стоимости не только в момент первоначального признания, но и на конец отчетного периода.

Пример 8.4. На 1 января 2011 г. в молочном стаде было 100 коров по справедливой стоимости 5000 долл. На 31 декабря 2011 г. справед-

ливая стоимость двухлетних животных составляла 60 долл. за голову, трехлетних животных — 75 долл. за голову.

Рассчитать справедливую стоимость молочного стада для отражения в отчетности на 31 декабря 2011 г. можно, если разложить повышение стоимости стада на два компонента: повышение в результате изменения цены и повышение в результате физических изменений (табл. 8.4).

Таблица 8.4. Расчет справедливой стоимости биологического актива на конец отчетного периода

Справедливая стоимость на 1.01.2011, долл.	5000
Повышение в результате изменения цены, долл.	1000 [100 x (60 - 50)]
Повышение в результате физических изменений, долл.	1500 [100 x (75 - 60)]
Справедливая стоимость на 31.12.2011	7500

Сельскохозяйственная продукция, собранная с биологических активов, также оценивается по справедливой стоимости, установленной на момент сбора урожая, за вычетом затрат на продажу. Такая оценка представляет собой себестоимость на дату, когда начинает применяться IAS 2 «Запасы» или другой применимый международный стандарт.

Пример 8.5. Выращено 100 кг урожая винограда для его переработки в вино. Рыночная цена винограда составляет 5 долл. за 1 кг. Комиссионное вознаграждение торговому агенту — 20 долл. Справедливая стоимость винограда на момент сбора урожая — 520 долл. [(5 x 100) + + 20]. Эта оценка является себестоимостью на дату, когда виноград будет учитываться как запасы в процессе переработки его в вино.

8.7. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу

Справедливая стоимость биологического актива или сельскохозяйственной продукции легче поддается определению, если их сгруппировать по основным характеристикам (например, по возрасту или качеству). Как основу ценообразования компания выбирает главные характеристики исходя из тех, которые используются на данном рынке.

Компании часто заключают договоры, которые предусматривают продажу биологического актива или сельскохозяйственной продукции в определенный день в будущем. Вместе с тем при оп-

8.7. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу

ределении справедливой стоимости не всегда следует руководствоваться ценами, указанными в договорах. Это объясняется тем, что справедливая стоимость отражает текущую конъюнктуру цен, при которых покупатель и продавец готовы заключить сделку.

В IAS 41 рассмотрено несколько альтернативных вариантов определения справедливой стоимости биологического актива или сельскохозяйственной продукции за вычетом затрат на продажу.

Вариант 1. Существует активный рынок для биологического актива или сельскохозяйственной продукции в их текущем состоянии и местоположении.

Активный рынок — это рынок, где соблюдаются все перечисленные условия: объекты сделок на рынке являются однородными, обычно в любое время могут быть найдены желающие совершить сделку продавцы и покупатели, информация о ценах общедоступна.

В этих условиях справедливой стоимостью будет котировочная цена на активном рынке. Если организация имеет доступ к нескольким активным рынкам., то используется цена наиболее подходящего из них. Например, если у организации имеется доступ к двум активным рынкам, применяется цена, действующая на том рынке, который предполагается использовать. Алгоритм определения справедливой стоимости для такого варианта представлен на рис. 8.1.



Рис. 8.1. Алгоритм определения справедливой стоимости биологического актива или сельскохозяйственной продукции при наличии активного рынка

Вариант 2. Отсутствует активный рынок для биологического актива или сельскохозяйственной продукции в их текущем состоянии и местоположении.

В этих условиях основой для определения справедливой стоимости будет один или несколько показателей:

- цена последней сделки при условии, что в период между датой совершения сделки и концом отчетного периода не произошло существенных изменений хозяйственных условий;
- рыночные цены на аналогичные активы, скорректированные с учетом различий;
- отраслевые показатели, например, стоимость садовых насаждений в расчете на один лоток, бушель или гектар и стоимость крупного рогатого скота в расчете на 1 кг мяса.

Алгоритм определения справедливой стоимости для этой ситуации будет следующим (рис. 8.2).

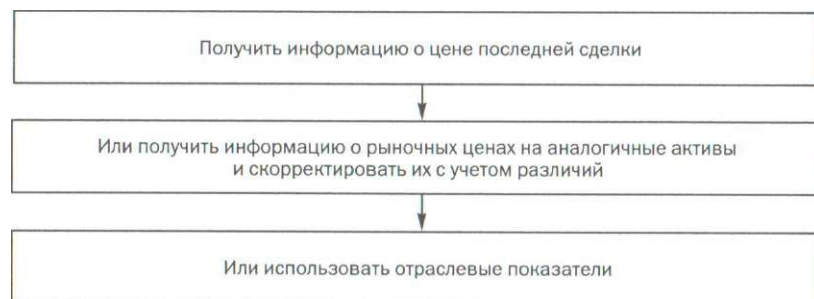


Рис. 8.2. Алгоритм определения справедливой стоимости биологического актива или сельскохозяйственной продукции при отсутствии активного рынка

Пример 8.6. Организация выращивает телят. Активного рынка по этим биологическим активам нет. Однако недавно были проданы телята с аналогичными характеристиками по цене 100 долл. за голову. Ориентировочные расходы, связанные с продажей: комиссионные дилерам — 10 долл.; транспортные расходы — 15 долл.

Справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие одного теленка составит 75 долл. $(100 - 10 - 15)$.

В некоторых случаях информация, полученная из разных источников, может привести к неодинаковым выводам в отношении справедливой стоимости биологического актива или сельскохозяйственной продукции. Организация должна рассмотреть причины таких расхождений для того, чтобы определить наиболее надежную оценку справедливой стоимости в относительно узких границах приемлемых оценок.

Вариант 3. Не установлены рыночные цены или другие стоимостные показатели биологического актива, находящегося в определенном состоянии на данный момент времени.

В таких случаях для определения справедливой стоимости организация использует дисконтированную стоимость ожидаемых от актива чистых денежных потоков. При этом применяется коэффициент дисконтирования, рассчитанный в зависимости от сложившейся конъюнктуры рынка. При исчислении дисконтированной стоимости ожидаемых чистых денежных потоков принимаются в расчет чистые денежные потоки, которые, согласно ожиданиям участников рынка, будут генерированы активом на наиболее подходящем для него рынке. В эти расчеты не включаются денежные потоки, связанные с финансированием активов, налогообложением или восстановлением активов после сбора продукции (например, затраты на посадку деревьев в лесонасаждениях после их вырубки).

Алгоритм определения справедливой стоимости биологического актива в названных условиях представлен на рис. 8.3.

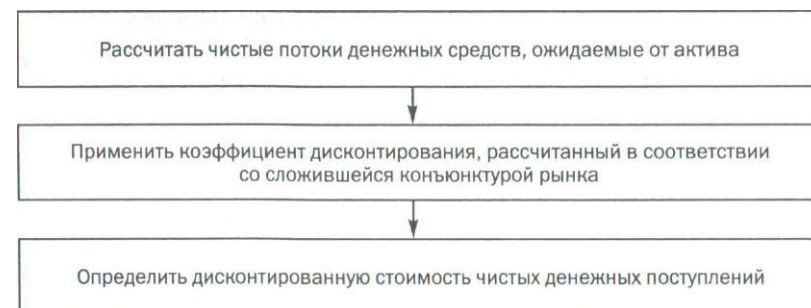


Рис. 8.3. Алгоритм определения справедливой стоимости биологического актива при отсутствии рыночных цен или других стоимостных показателей

Пример 8.7. Организация имеет виноградник. Рыночных цен на виноградник нет. Получение урожая винограда ожидается через три года. Ожидаемые чистые денежные потоки от продажи винограда — 5000 долл. При расчете дисконтированной стоимости в качестве ставки дисконтирования применяется средневзвешенная стоимость капитала организации, равная 11%.

Справедливая стоимость виноградника составляет 3656 долл. $[(5000: (1,11)^3)]$.

При согласовании цены сделки не зависящие друг от друга, хорошо осведомленные, действительно желающие совершить сделку покупатели и продавцы учитывают вероятные колебания денеж-

ных потоков. Следовательно, справедливая стоимость отражает возможность подобных колебаний. Соответственно компания учитывает предполагаемые колебания денежных потоков при расчете ожидаемых денежных потоков, коэффициента дисконтирования или и того и другого показателя. При определении коэффициента дисконтирования компания должна руководствоваться теми же допущениями, что и при исчислении ожидаемых денежных потоков, для того чтобы ни одно допущение не было посчитано дважды или пропущено.

Вариант 4. Справедливая стоимость биологического актива приблизительно равна себестоимости. Это может быть в случаях, когда:

- с момента возникновения затрат не происходило значительной биотрансформации (например, саженцы плодово-ягодных деревьев посажены непосредственно перед отчетной датой);
- не ожидается существенного влияния биотрансформации на цену (например, на этапе первоначального роста сосен в лесном хозяйстве, производственный цикл которого составляет 30 лет).

Вариант 5. Отсутствует отдельный рынок биологических активов, неразрывно связанных с землей, но функционирует активный рынок взаимосвязанных активов.

В данном случае компания может использовать информацию о взаимосвязанных между собой активах для определения справедливой стоимости биологических активов.

Это объясняется тем, что биологические активы часто бывают неразрывно связаны с землей (например, деревья в лесном хозяйстве). При этом отдельный рынок биологических активов, неразрывно связанных с землей, может отсутствовать. В то же время может функционировать активный рынок взаимосвязанных между собой активов (рынок биологических активов, необработанной земли и объектов мелиорации земель, рассматриваемых как единое целое). Для определения справедливой стоимости биологических активов используется информация о взаимосвязанных между собой активах.

Пример 8.8. Справедливая стоимость растений, необработанного земельного участка и объекта мелиорации, составляющих единое целое, равна 100 000 долл. Справедливая стоимость земельного участка составляет 70 000 долл., а объекта мелиорации — 20 000 долл.

Справедливая стоимость растений составит 10 000 долл. (100 000 - 70 000 - 20 000).

8.8. Оценочные обязательства по контрактам

В некоторых случаях договор продажи биологического актива или сельскохозяйственной продукции может быть обременительным согласно определению, приведенному в IAS 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

Обременительный контракт — это контракт, по которому неустрашимые затраты на выполнение обязательств по контракту превышают экономические выгоды, которые ожидается по нему получить.

Если компания имеет контракт, который является **обременительным**, существующая обязанность по этому контракту должна быть признана и измерена как **оценочное обязательство**.

До создания отдельного оценочного обязательства по обременительному контракту компания признает **любой убыток от обеспечения активов**, относящихся к этому контракту.

Пример 8.9. Компания «Молочное стадо» выращивает телят. Себестоимость одного теленка — 200 долл. Был заключен контракт с местным органом власти о продаже 100 телят. В контракте установлена продажная цена одного теленка в размере 150 долл.

Поскольку данный контракт является обременительным, для покрытия убытка в размере 5000 долл. [(200 - 150) x 100] следует сформировать оценочное обязательство, что отражается бухгалтерской записью:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Расходы по оценочным обязательствам	Оценочное обязательство	5000

8.9. Прибыли и убытки при первоначальном признании биологического актива и сельскохозяйственной продукции

Прибыли или убытки, возникающие при первоначальном признании биологического актива по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, а также от изменения справедливой стоимости биологического актива за вычетом расходов на продажу, следует учитывать при определении прибыли или убытка за период, в котором они имеют место.

Убыток при первоначальном признании биологического актива может появляться в связи с тем, что при установлении справед-

ливой стоимости биологического актива вычитаются предполагаемые расходы на продажу. Прибыль при первоначальном признании биологического актива может возникать, например, при рождении теленка.

Пример 8.10. В селе родился теленок. Справедливая стоимость новорожденного теленка на активном рынке составляет 100 долл. Предполагаемые расходы на доставку теленка на рынок — 20 долл. При первоначальном признании теленка будут сделаны бухгалтерские записи:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Биологический актив	Прибыль от биологического актива	100
Убыток от биологического актива	Биологический актив	20

Прибыли или убытки, возникающие при первоначальном признании сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, учитываются при определении прибыли или убытка за период, в котором они имеют место.

Прибыли или убытки при первоначальном признании сельскохозяйственной продукции могут появляться в результате сбора продукции.

Пример 8.11. Собран урожай винограда (200 кг). Справедливая стоимость 1 кг винограда на активном рынке составляет 5 долл. Предполагаемые расходы на доставку винограда на рынок — 20 долл. При первоначальном признании сельскохозяйственной продукции будут сделаны бухгалтерские записи:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Биологический актив	Прибыль от биологического актива	1000 (5 x 200)
Убыток от биологического актива	Биологический актив	20

8.10. Невозможность надежного измерения справедливой стоимости

IAS 41 опирается на неопровержимое предположение о том, что справедливую стоимость биологического актива можно определить с достаточной степенью надежности. Вместе с тем IAS 41 разрешает оценку биологических активов по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от его обесценения. Это возможно при первоначальном признании биологического актива, в отношении которого нет информации о рыночных ценах и показателях, а также когда альтернативные расчеты справедливой стоимости явно не отличаются надежностью. При определении себестоимости, сумм накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения необходимо руководствоваться положениями IAS 2 «Запасы», IAS 16 «Основные средства» и IAS 36 «Обесценение активов».

Пример 8.12. Организация «Село» 1 января 2011 г. приобрела у организации «Фермер» корову за 300 долл. Активный рынок в данном регионе не сложился. Других способов надежной оценки справедливой стоимости биологического актива также нет. Предполагаемый срок полезного использования коровы — пять лет.

На момент приобретения коровы будет сделана бухгалтерская запись:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Биологический актив	Денежные средства	300

На дату представления финансовой отчетности (31 декабря 2011 г.) будет начислена амортизация, что отражается бухгалтерской записью:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Расходы на амортизацию	Накопленная амортизация	60 (300 : 5)

С появлением возможности определения справедливой стоимости биологического актива с достаточной степенью достоверности организация обязана перейти на оценку по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

Если долгосрочный биологический актив удовлетворяет критериям классификации в качестве предназначенного для продажи (или включается в группу выбытия, классифицированную как

предназначенная для продажи) в соответствии с IFRS 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность», начинает действовать допущение о том, что его справедливая стоимость может быть достоверно определена.

В TAS 41 выдвигается тезис о том, что справедливую стоимость сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора всегда можно определить с достаточной степенью достоверности. Во всех случаях компания в момент сбора сельскохозяйственной продукции должна отражать ее по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

8.11. Государственные субсидии

Государственные субсидии в сельское хозяйство могут предоставляться без условий или на определенных условиях. Эти субсидии должны быть признаны в составе доходов организации.

Момент признания в учете государственных субсидий определяется в зависимости оттого, какие это субсидии (рис. 8.4).



Рис. 8.4. Классификация государственных субсидий

Не ограниченные условиями государственные субсидии будут признаны в составе доходов тогда, когда субсидия становится подлежащей получению.

Пример 8.12. Сельскохозяйственная организация 1 марта 2011 г. получила извещение о том, что в течение двух месяцев ей будет предоставлена государственная субсидия, не ограниченная никакими условиями, в сумме 2000 долл.

На момент получения извещения составляется бухгалтерская запись:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Дебиторская задолженность	Доход от получения государственной субсидии	2000

На дату фактического получения субсидии будет составлена бухгалтерская запись:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Денежные средства	Дебиторская задолженность	2000

Если государственная субсидия предоставляется на определенных условиях (в том числе когда по условиям субсидии компания не должна заниматься тем или иным видом сельскохозяйственной деятельности), компании следует признавать государственную субсидию в составе доходов только после того, как выполнены условия ее предоставления.

Пример 8.13. Сельскохозяйственная организация 1 марта 2011 г. получила государственную субсидию для продолжения деятельности при условии, что она в течение одного года сохранит свое молочное стадо. Сумма субсидии — 2000 долл.

На момент получения субсидии составляется бухгалтерская запись:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Денежные средства	Кредиторская задолженность	2000

При выполнении условий получения субсидии через год будет составлена бухгалтерская запись:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Кредиторская задолженность	Доход от получения государственной субсидии	2000

Государственные субсидии могут быть предоставлены на разных условиях. Например, согласно условиям субсидии компания в течение пяти лет обязана заниматься сельским хозяйством на определенном земельном участке. При этом субсидия подлежит возврату в полном объеме, если компания занимается сельским хозяйством менее пяти лет. В данном случае государственная субсидия признается в составе доходов только по прошествии пяти лет. Однако если согласно условиям субсидии часть этой субсидии можно не возвращать в зависимости от того, сколько времени прошло после ее получения, организация по прошествии времени признает эту часть в составе доходов.

Пример 8.14. Сельскохозяйственная организация получила государственную субсидию в сумме 2000 долл. при условии, что она будет заниматься сельскохозяйственным производством в течение 10 лет. Согласно условиям субсидии часть субсидии не возвращается по прошествии определенного времени.

На момент получения субсидии составляется бухгалтерская запись:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Денежные средства	Кредиторская задолженность	2000

Ежегодно должно быть признано 10% полной суммы субсидии в качестве дохода:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Кредиторская задолженность	Доход от получения государственной субсидии	200

Государственные субсидии будут признаны доходом, если они относятся к биологическому активу, отражаемому по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

Если государственная субсидия имеет отношение к биологическому активу, отражаемому по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения, применяется IAS 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи».

Согласно IAS 20 государственные субсидии, относящиеся к активам, должны быть представлены в отчетности одним из двух вариантов:

- путем отражения субсидии в качестве доходов будущих периодов, которые будут признаны доходами на систематической и рациональной основе в течение срока полезного использования актива;
- путем ее вычитания для получения балансовой стоимости актива. Доход учитывается в течение срока полезного использования актива посредством уменьшения величины начисляемой амортизации.

8.12. Раскрытие информации о сельскохозяйственной деятельности в отчетности

Описание каждой группы биологических активов для целей раскрытия информации

В соответствии с IAS 41 компания должна давать описание каждой группы биологических активов. Эта информация может принимать словесную или числовую форму.

Приветствуется представление количественной информации о каждой группе биологических активов с разграничением на потребляемые и плодоносящие биологические активы, а также на зрелые и незрелые биологические активы. Например, сначала компания может раскрыть балансовую стоимость биологических активов по группам потребляемых и плодоносящих.

Потребляемые биологические активы — это активы, которые собираются в виде сельскохозяйственной продукции или продаются в виде биологических активов. Примерами потребляемых биологических активов являются:

- крупный рогатый скот мясного направления;
- скот, предназначенный для продажи;
- рыба в рыбоводческих хозяйствах;
- такие зерновые культуры, как кукуруза и пшеница;
- деревья, выращиваемые для заготовки древесины.

Плодоносящие биологические активы — это все прочие биологические активы, не являющиеся потребляемыми. Примерами плодоносящих биологических активов могут быть:

- крупный рогатый скот молочного направления;
- виноградники, плодово-ягодные деревья;
- деревья, предназначенные для заготовки дров без вырубki деревьев.

Плодоносящие биологические активы — это самовосстанавливающиеся объекты, а не сельскохозяйственная продукция.

Далее балансовая стоимость раскрывается в отдельности по зрелым и незрелым активам.

Зрелые биологические активы — это активы, которые либо достигли параметров, позволяющих приступить к сбору продукции (потребляемые биологические активы), либо могут обеспечить сбор продукции на регулярной основе (плодоносящие биологические активы).

Представленная в таком виде информация может оказаться полезной при оценке распределения денежных потоков во времени.

Общие требования к раскрытию информации

В отчетности необходимо раскрыть информацию об общей сумме прибылей и убытков, возникающих в текущем периоде при первоначальном признании биологических активов и сельскохозяйственной продукции, а также от изменения справедливой стоимости биологических активов за вычетом расходов на продажу.

Компании следует раскрывать следующую информацию:

- характер своей деятельности по каждой группе биологических активов;
- нефинансовые параметры или расчетные показатели в натуральном выражении применительно к каждой группе биологических активов в конце периода и объему производства сельскохозяйственной продукции в течение периода;
- методы и существенные допущения, используемые при определении справедливой стоимости каждой группы сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора, а также справедливую стоимость каждой группы биологических активов;
- справедливую стоимость за вычетом расходов на продажу сельскохозяйственной продукции, собранной в течение периода;
- балансовую стоимость биологических активов, права использования которых ограничены или которые переданы в залог в качестве обеспечения обязательств;
- сумму обязательств, связанных с совершенствованием или приобретением биологических активов;
- стратегии управления финансовым риском, связанным с сельскохозяйственной деятельностью.

Раскрытие информации об изменениях в балансовой стоимости биологических активов

Организация обязана представить сверку изменений в балансовой стоимости биологических активов на начало и конец текущего периода. В такую сверку должны включаться:

- прибыль или убыток от изменения справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу;
- прирост стоимости в связи с покупками активов;

- уменьшение стоимости в связи с продажами и биологические активы, классифицированные в качестве предназначенных для продажи (или входящих в группу выбытия как предназначенную для продажи в соответствии с IFRS 5);
- уменьшение стоимости в связи со сбором продукции;
- прирост стоимости в результате объединения бизнеса;
- чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете показателей финансовой отчетности в другую валюту представления, а также при пересчете финансовой отчетности зарубежной деятельности в валюту представления отчитывающейся организации;
- прочие изменения.

Справедливая стоимость биологического актива за вычетом расходов на выбытие может меняться в связи с изменениями как физических свойств, так и цен на рынке. Раскрытие информации об изменении физических свойств отдельно от информации об изменении цен позволяет оценить результаты деятельности за текущий период и перспективы, особенно когда производственный цикл превышает один год. В таких случаях компании следует раскрывать (по группам активов или иным способом) сумму изменения в справедливой стоимости за вычетом расходов на выбытие, которая учитывается при определении прибыли или убытка в связи с изменениями физических свойств и в связи с изменениями цен.

Кроме того, ряд изменений физических свойств происходит в результате биотрансформации: рост, дегеренация, производство продукции и воспроизводство, каждое из которых поддается наблюдению и оценке.

Пример 8.15. Компания имеет свиноводческую ферму, где на 1 апреля 2010 г. было 50 двухгодовалых свиней. На 30 июня 2010 г. эти свиньи принесли потомство — 20 поросят. На 31 марта 2011 г. из уже трехлетних свиней 10 были забиты на мясо.

Справедливая стоимость свиней в расчете на единицу поголовья в течение года, окончившегося 31 марта 2011 г., была следующей:

(долл.)

Дата	Новорожденные	Шесть месяцев	Два года	Три года
01.04.2010	12	13	25	30
30.09.2010	13	14	24	28
31.03.2011	14	18	27	34

8. МСФО 41 «Сельское хозяйство» (IAS 41)

Расходы по забою свиней незначительны, поэтому их можно игнорировать.

Необходимо подготовить сведения об изменениях в справедливой стоимости биологических активов между 1 апреля 2010 г. и 31 марта 2011 г. При этом необходимо отдельно раскрыть факторы изменения натуральных показателей и рыночных цен.

Расчет для отражения в Отчете о финансовом положении по состоянию на 31 марта 2011 г.:

(долл.)

Трёхгодовалые свиньи (40 х 34)	1360
Мясо (10 х 34)	340
Шестимесячные поросята (20 х 18)	360
Итого	2060

Расчет для отражения в Отчете о совокупном доходе по состоянию на 31 марта 2011 г.:

(долл.)

Стоимость поросят при рождении (20 х 13)	260
Увеличение стоимости свиней с 01.04.2010 [50 х (27 - 18)]	450
Увеличение стоимости поросят с 30.09.2010 [20 х (18 - 13)]	100
Итого	810

Раскрытие информации в финансовой отчетности:

(долл.)

	Свиньи	Поросята
Справедливая стоимость на 1.04.2010	1250 х 50)	
Поросята, родившиеся 30.09.2010		260 (13 х 20)
Повышение в результате изменения цены	100 [50 х (27 - 25)]	20 [20 х (14 - 13)]
Повышение в результате физических изменений	350 [50 х (34 - 27)]	80 [20 х (18 - 4)]
Забой свиней	(340) (34 х 10)	
Справедливая стоимость на 31.03.2011	1360	360

8.12. Раскрытие информации о сельскохозяйственной деятельности в отчетности

Раскрытие дополнительной информации о биологических активах, справедливую стоимость которых невозможно определить с достаточной степенью достоверности

Если компания в конце периода отражает биологические активы по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения, то в отношении таких биологических активов необходимо раскрыть:

- описание биологических активов;
- причины, в силу которых справедливую стоимость невозможно определить с достаточной степенью достоверности;
- по возможности — границы оценок, в которых, скорее всего, находится справедливая стоимость;
- применяемый метод начисления амортизации;
- применяемые сроки полезной службы или нормы амортизации;
- валовую балансовую стоимость и накопленную амортизацию (в совокупности с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода.

Если в течение текущего периода появляется возможность определить с достаточной степенью достоверности справедливую стоимость названных биологических активов, то необходимо раскрыть:

- описание биологических активов;
- причины, в силу которых появилась возможность определить справедливую стоимость с достаточной степенью достоверности;
- влияние перехода к справедливой стоимости.

Раскрытие информации о государственных субсидиях

Компания обязана раскрывать следующую информацию о сельскохозяйственной деятельности:

- характер и сумму государственных субсидий, признаваемых в финансовой отчетности;
- невыполненные условия и прочие условные события, связанные с государственными субсидиями;
- предполагаемое существенное снижение объемов государственных субсидий.

Пример раскрытия информации сельскохозяйственной деятельности

Сельскохозяйственная организация занимается выращиванием свиней, а также производством молока. По состоянию на 31 декабря 2011 г. у компании было 100 свиней (потребляемые биологические активы) и 300 коров молочного направления (плодоносящие биологические активы). Кроме того, организация имеет 12 телят, выращиваемых для производства молока в будущем, и 10 поросят (незрелые биологические активы).

Коровы и свиньи оцениваются по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. Справедливая стоимость устанавливается на основе рыночных цен на местном рынке в соответствии со стоимостью животных того же возраста и породы, обладающих теми же генетическими характеристиками.

Сельскохозяйственная продукция (молоко и туши свиней) оценивается по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. Справедливая стоимость устанавливается на основе рыночных цен на местном рынке на момент доения и на момент забоя свиней.

Сверка балансовой стоимости свиней на начало и конец текущего периода: (долл.)

Показатель	Свиньи	Поросята
Справедливая стоимость на 1.01.2011	1250	
Прирост в результате рождения поросят		260
Повышение в результате изменения цены	100	20
Повышение в результате физических изменений	350	80
Забой свиней	(340)	
Справедливая стоимость на 31.03.2011	1360	360

Сверка балансовой стоимости молочного стада на начало и конец текущего периода: (долл.)

Показатель	Коровы	Телята
Справедливая стоимость на 1.01.2011	2500	
Прирост в результате приобретений	30	

Окончание табл.

Показатель	Коровы	Телята
Прирост в результате рождения телят		20
Повышение в результате изменения цены	100	20
Повышение в результате физических изменений	350	80
Сокращение в результате продаж	(340)	
Справедливая стоимость на 31.12.2011	2640	120

Контрольные вопросы

1. Какова сфера применения IAS 41 «Сельское хозяйство»?
2. Каковы общие характеристики сельскохозяйственной деятельности?
3. Какие изменения активов происходят в результате биотрансформации?
4. Каковы критерии признания биологического актива или сельскохозяйственной продукции?
5. Что может служить доказательством контроля в сельскохозяйственной деятельности?
6. Как оцениваются биологический актив и сельскохозяйственная продукция в момент их первоначального признания?
7. Как определяется справедливая стоимость биологического актива и сельскохозяйственной продукции?
8. В каких случаях разрешается оценка биологических активов по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от их обесценения?
9. В какой момент государственные субсидии, полученные для осуществления сельскохозяйственной деятельности, признаются доходом?
10. Что собой представляют потребляемые, плодоносящие, зрелые и незрелые биологические активы для целей раскрытия информации?
11. Каковы основные требования к раскрытию информации, установленные в IAS 41?

Тесты

1. В отношении земель сельскохозяйственного назначения не применяются положения:
 - а) IAS 41 «Сельское хозяйство»;
 - б) IAS 16 «Основные средства»;

- в) IAS 40 «Инвестиционная недвижимость».
- 2. Сельскохозяйственной деятельностью является:
 - а) рыболовство;
 - б) рубка лесов;
 - в) рыбодовство.
- 3. Биологический актив не признается, когда:
 - а) компания не контролирует актив в результате прошлых событий;
 - б) существует вероятность получения компанией будущих экономических выгод от данного актива;
 - в) справедливая стоимость или себестоимость актива может быть оценена с достаточной степенью достоверности.
- 4. Биологический актив в момент первоначального признания оценивается:
 - а) по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу;
 - б) по себестоимости;
 - в) по дисконтированной стоимости.
- 5. При отсутствии активного рынка для определения справедливой стоимости биологического актива не используются:
 - а) цены последней сделки при условии, что в период между датой совершения сделки и концом отчетного периода не произошло существенных изменений хозяйственных условий;
 - б) рыночные цены на аналогичные активы, скорректированные с учетом различий;
 - в) цены, определенные с учетом себестоимости, скорректированные с учетом различий.
- 6. Не ограниченные условиями государственные субсидии признаются в составе доходов тогда:
 - а) когда субсидия становится подлежащей получению;
 - б) когда субсидия фактически получена;
 - в) когда выполнены условия получения субсидии.
- 7. В момент сбора сельскохозяйственная продукция отражается:
 - а) по себестоимости;
 - б) по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу;
 - в) по дисконтированной стоимости.
- 8. Согласно условиям государственной субсидии компания не должна заниматься сельскохозяйственной деятельностью. Государственная субсидия признается в составе доходов:
 - а) когда субсидия становится подлежащей получению;
 - б) когда субсидия фактически получена;

- в) когда выполнены условия получения субсидии.
- 9. При расчете справедливой стоимости биологического актива компания включает в свои расчеты денежные потоки, связанные:
 - а) с финансированием активов;
 - б) с восстановлением активов после сбора продукции;
 - в) с реализацией биологических активов.
- 10. При первоначальном признании биологического актива по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу прибыли или убытки учитываются:
 - а) в составе собственного капитала компании;
 - б) в составе запасов, увеличивая или уменьшая их стоимость;
 - в) в составе прибыли или убытка за период, в котором они имеют место.

- Задание 1.** Опишите, как каждый из перечисленных активов должен учитываться в соответствии с МСФО.
- Исходные данные.* Компания находится в процессе приобретения винодельческого хозяйства, в состав которого входят следующие активы: земля, виноградники, собранный урожай винограда, бутылки вина.
- Задание 2.** Объясните, почему продукция, полученная в результате переработки после сбора, находится вне сферы применения IAS 41.
- Задание 3.** Объясните, почему рыбный промысел в океане не является сельскохозяйственной деятельностью.
- Задание 4.** Определите балансовую стоимость молочного стада в момент первоначального признания.
- Исходные данные.* Компания 1 июля 2011 г. приобрела 100 молочных телят по цене 200 долл. за теленка. Предполагаемые расходы на продажу (аукционный сбор) составляют 2% рыночной стоимости стада.
- Задание 5.** Рассчитайте дисконтированную стоимость лесопосадки для отражения в отчетности на 31 декабря 2011 г.
- Исходные данные.* Лесхоз 31 декабря 2011 г. оценивает свои лесопосадки в 1000 елей. С момента посадки саженцев деревьев прошло 10 лет. Промышленная заготовка лесопосадок предполагается через 20 лет. Рыночная стоимость зрелого дерева на дату отчетности состав-

ляет 200 долл., а стоимость обслуживания капитала компании, используемая в качестве ставки дисконтирования будущих денежных потоков, равна 20%.

Задание 6. Рассчитайте справедливую стоимость молочного стада для отражения в отчетности на 30 апреля 2011 г.

Исходные данные. Приобретена 1 мая 2010 г. ферма с двухгодовалыми коровами — 400 голов. Их справедливая стоимость на дату приобретения составляла 30 000 долл. На 30 апреля 2011 г. справедливая стоимость одной двухгодовалой и трехгодовалой коровы была 82 и 97,5 долл. соответственно. Других хозяйственных операций, относящихся к животным, в течение года не было.

Задание 7. Рассчитайте справедливую стоимость плантации по состоянию на 31 декабря 2010 г. и на 31 декабря 2011 г. Проанализируйте прирост стоимости между двумя отчетными датами по двум компонентам: изменение цены, физические изменения.

Исходные данные. По состоянию на 31 декабря 2010 г. плантация состоит из 100 сосен, посаженных 10 лет назад. Сосна данного вида приобретает товарную ценность в возрасте 30 лет, после чего древесина используется в строительстве и производстве мебели. Средневзвешенная стоимость капитала компании равна 6% годовых. Справедливая стоимость существует только для зрелых деревьев — она определяется в соответствии с ценами активного рынка. Справедливая стоимость зрелых деревьев того же сорта, что на плантации, составляет: на 31 декабря 2010 г. — 171 долл., на 31 декабря 2011 г. — 165 долл.

Задание 8. Рассчитайте прибыль от изменения справедливой стоимости коров на конец отчетного периода.

Исходные данные. На 1 января 2011 г. на молочной ферме было 300 коров, из них 120 коров двухлетнего возраста и 180 коров трехлетнего возраста. Справедливая стоимость одной коровы двухлетнего возраста составляет 100 долл., трехлетнего — 130 долл., четырехлетнего — 140 долл. На конец года справедливая стоимость коровы трехлетнего возраста равна 135 долл., четырехлетнего — 145 долл.

9

МСФО 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» (IFRS 5)

9.1. Порядок применения IFRS 5 / 9.2. Цель применения IFRS 5 / 9.3. Сфера применения IFRS 5 / 9.4. Классификация долгосрочных активов (или групп выбытия) как предназначенных для продажи / 9.5. Долгосрочные активы, от которых предполагается отказаться без продажи / 9.6. Оценка долгосрочных активов (или групп выбытия), классифицированных как предназначенные для продажи / 9.7. Признание убытков от обесценения и их восстановление / 9.8. Амортизация по долгосрочным активам, предназначенным для продажи / 9.9. Изменения в плане продаж / 9.10. Представление и раскрытие информации в отчетности о долгосрочных активах, предназначенных для продажи / 9.11. Дополнительное раскрытие информации

9.1. Порядок применения IFRS 5

Международный стандарт (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» заменил собой IAS 35 «Прекращенная деятельность» 1998 г. и подлежит применению в отношении годовых периодов, начавшихся с 1 января 2005 г. или после этой даты. Досрочное применение стандарта приветствуется.

9.2. Цель применения IFRS 5

Цель стандарта состоит в установлении порядка учета активов, предназначенных для продажи, а также представления и раскрытия информации о прекращенной деятельности. В частности, согласно IFRS 5 требуется следующее:

- активы, удовлетворяющие критериям классификации в качестве предназначенных для продажи, должны оцениваться по наименьшей из двух величин: балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, при этом амортизация таких активов должна быть прекращена;

- информация об активах, удовлетворяющих критериям классификации в качестве предназначенных для продажи, должна представляться отдельно в Отчете о финансовом положении, а результаты прекращенной деятельности — отдельно в Отчете о совокупном доходе.

9.3. Сфера применения IFRS 5

Требования, изложенные в IFRS 5, касающиеся классификации и представления информации, подлежат применению ко всем признанным долгосрочным активам и ко всем группам выбытия, имеющимся у организации.

Долгосрочный актив — это актив, не отвечающий определению краткосрочного актива.

Краткосрочный актив — это актив, удовлетворяющий любому из перечисленных критериев:

- его предполагается реализовать или он предназначен для целей продажи или потребления при обычных условиях операционного цикла организации;
- он предназначен главным образом для целей продажи;
- его предполагается реализовать в течение 12 месяцев после отчетного периода;
- он представляет собой денежные средства или эквивалент денежных средств, кроме случаев, когда его запрещено обменивать или использовать для погашения какого-либо обязательства в течение по меньшей мере 12 месяцев после отчетного периода.

Активы, классифицированные как долгосрочные, не подлежат переклассификации в категорию краткосрочных до тех пор, пока они не станут удовлетворять критериям классификации в качестве предназначенных для продажи. Это положение распространяется также на долгосрочные активы, которые приобретены в целях перепродажи.

Пример 9.1. Организация имеет объект основных средств, классифицированный как долгосрочный актив, который намеревается продать. До тех пор пока этот объект не удовлетворяет критериям классификации в качестве предназначенных для продажи, он не переводится в категорию краткосрочных активов.

В некоторых случаях организация в рамках одной сделки продает не один актив, а целую группу (группу выбытия).

Группа выбытия — это группа активов, предназначенных для одновременного выбытия путем продажи либо другим способом на основе единой операции, а также обязательств, непосредственно связанных с этими активами, которые передаются в результате данной операции. В такую группу входит деловая репутация, приобретенная при объединении предприятий, если эта группа является генерирующей единицей, на которую распределена деловая репутация, согласно требованиям IAS 36 или если она представляет собой деятельность внутри такой генерирующей единицы.

Такой группой может быть группа генерирующих единиц, одна генерирующая единица или часть генерирующей единицы. В эту группу могут входить любые активы и любые обязательства организации, в том числе краткосрочные активы, краткосрочные обязательства, а также активы, не подпадающие под требования IFRS 5.

Пример 9.2. Организация «Альфа» имеет дочернюю организацию «Сигма», которую собирается продать. На балансе организации «Сигма» числятся краткосрочные активы и краткосрочные обязательства. В данном случае дочерняя организация рассматривается как группа выбытия.

Требования, изложенные в IFRS 5, касающиеся оценки, подлежат применению ко всем признанным долгосрочным активам и ко всем группам выбытия, имеющимся у организации. Эти требования применяются также к долгосрочному активу (или к группе выбытия), который классифицирован как предназначенный для распределения в пользу собственников.

Вместе с тем стандарт не применяется к оценке активов, оценка которых проводится в соответствии с теми, что указаны для них стандартами, либо на индивидуальной основе, либо в составе группы выбытия. В табл. 9.1 показано, к оценке каких активов не применяются положения IFRS 5.

Таблица 9.1. Активы, к оценке которых не применяются положения IFRS 5

Наименование актива	Учет актива регулируется стандартами
Отложенные налоговые активы	IAS 12 «Налоги на прибыль»
Активы, возникающие из вознаграждений работникам	IAS 19 «Вознаграждения работникам»

Окончание табл. 9.1

Наименование актива	Учет актива регулируется стандартами
Финансовые активы	IAS 39 «Финансовые инструменты — признание и оценка»
Долгосрочные активы, учитываемые по справедливой стоимости	IAS 40 «Инвестиционная недвижимость»
Долгосрочные активы, оцениваемые по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу	IAS 41 «Сельское хозяйство»
Права по договорам страхования	IFRS 4 «Договоры страхования»

9.4. Классификация долгосрочных активов (или групп выбытия) как предназначенных для продажи

Организация должна классифицировать долгосрочный актив (или группу выбытия) как предназначенный для продажи, если его балансовая стоимость будет возмещена главным образом посредством операции по его продаже, а не его дальнейшего использования.

Пример 9.3. Организация имеет оборудование, которое не используется в ее деятельности. Организация намеревается продать это оборудование. Его балансовая стоимость будет возмещена посредством операции по продаже, а не дальнейшего использования.

Однако в целях классификации долгосрочных активов (или групп выбытия) как предназначенных для продажи в IFRS 5 установлен ряд критериев:

- актив (или группа выбытия) должен быть доступен для немедленной продажи в его нынешнем состоянии;
- продажа должна характеризоваться высокой степенью вероятности — руководители организации должны иметь твердое намерение осуществить план продажи;
- приведена в действие активная программа поиска покупателя;
- актив (или группа выбытия) должен стать предметом активного предложения на рынке по цене, сопоставимой с его текущей справедливой стоимостью;
- ожидается, что сделка купли-продажи будет признанной не позднее одного года с даты классификации актива, предназначенного для продажи;

- действия, необходимые для завершения плана, должны свидетельствовать об отсутствии вероятности существенных изменений в плане или его отмены.

Актив (или группа выбытия) должен быть доступен для немедленной продажи в его нынешнем состоянии только на условиях, которые являются обычными, типовыми условиями продажи.

Продажа актива (или группы выбытия) должна характеризоваться высокой степенью вероятности. Для того чтобы продажа характеризовалась высокой степенью вероятности, руководители соответствующего уровня должны иметь твердое намерение осуществить план такой продажи и привести в действие активную программу поиска покупателя и осуществления плана продажи.

Кроме того, актив (или группа выбытия) должен стать предметом активного предложения на рынке по цене, сопоставимой с его текущей справедливой стоимостью. Наряду с этим следует ожидать того, что данная продажа может быть квалифицирована как завершенная операция в пределах одного года с даты классификации. При этом действия, необходимые для завершения плана, должны свидетельствовать об отсутствии вероятности существенных изменений в этом плане или его отмены.

Пример 9.4. Организация имеет оборудование, которое не используется в ее деятельности. Организация намеревается продать это оборудование в течение одного года. Оборудование было демонтировано и доступно для продажи в его нынешнем состоянии. Продажа оборудования характеризуется высокой степенью вероятности — утвержден план продажи. Активно ведется поиск покупателя оборудования. Оборудование может быть продано по цене, сопоставимой с его текущей справедливой стоимостью. Проводимые организацией действия свидетельствуют об отсутствии существенных изменений в плане продажи оборудования. При этих условиях оборудование классифицируется как долгосрочный актив, предназначенный для продажи.

Период завершения плана продажи может превышать один год в связи с возникшими событиями или обстоятельствами. Продление периода, необходимого для завершения плана продажи, не препятствует классификации актива (или группы выбытия) как предназначенного для продажи. Однако такое продление должно быть вызвано событиями или обстоятельствами, неподконтрольными данной организации. При этом должны существовать достаточные подтвержде-

ния твердого намерения организации осуществить имеющийся у нее план продажи актива (или группы выбытия).

Исключения из правила о годовичном сроке могут быть применены в следующих ситуациях:

- организация обоснованно ожидает, что другие стороны (не покупатель) выставят такие условия передачи актива (или группы выбытия), которые вызовут продление периода, необходимого для завершения продажи;
- покупатель или другие стороны неожиданно выставляют условия относительно передачи актива (или группы выбытия), которые ведут к продлению периода, необходимого для завершения продажи;
- в течение первоначального годовичного периода возникают обстоятельства, которые ранее рассматривались как маловероятные, в результате операция по продаже актива (или группы выбытия) к концу этого периода не совершается.

Пример 9.5. Руководство компании приняло решение продать свои непрофильные активы в течение одного года. Однако неожиданно произошли изменения в законодательстве, которые потребуют дополнительного времени для оформления документов, связанных с передачей активов. Анализ ситуации показывает, что эти активы могут быть проданы только через полтора года. В этих обстоятельствах непрофильные активы будут классифицироваться как долгосрочные активы, предназначенные для продажи.

9.5. Долгосрочные активы, от которых предполагается отказаться без продажи

Организации запрещается классифицировать долгосрочный актив (или группу выбытия) как предназначенный для продажи, если она намерена от него (нее) отказаться. Это объясняется тем, что балансовая стоимость актива (группы выбытия) будет возмещаться главным образом за счет дальнейшего использования.

Долгосрочные активы (или группы выбытия), от которых предполагается отказаться, включают в себя долгосрочные активы (или группы выбытия), которые предполагается использовать до конца срока их полезной службы, а также долгосрочные активы (или группы выбытия), которые предполагается списать без продажи.

Пример 9.6. Руководство организации принимает решение о списании оборудования, не используемого в ее деятельности. Это оборудо-

дование не будет классифицировано как долгосрочный актив, предназначенный для продажи.

Организации запрещается учитывать долгосрочный актив, использование которого временно прекращено, как актив, от которого она намерена отказаться.

Пример 9.7. Руководство организации принимает решение о временной консервации оборудования. Это оборудование не будет классифицировано как долгосрочный актив, от которого организация намерена отказаться.

9.6. Оценка долгосрочных активов (или групп выбытия), классифицированных как предназначенные для продажи

Непосредственно перед первоначальной классификацией актива (или группы выбытия), предназначенного для продажи, балансовая стоимость данного актива (или всех активов и обязательств в составе такой группы) должна оцениваться в соответствии с применимыми МСФО.

Пример 9.8. Организация имеет земельный участок, который отражает как инвестиционную недвижимость, применяя модель учета по справедливой стоимости в соответствии с IAS 40 «Инвестиционная недвижимость». По состоянию на 31 декабря 2010 г. справедливая стоимость участка составляла 560 000 долл. В феврале 2011 г. организация классифицировала земельный участок как долгосрочный актив, предназначенный для продажи. Этот актив будет оцениваться по балансовой стоимости в 560 000 долл., равной его справедливой стоимости до момента классификации актива как предназначенного для продажи.

Далее в соответствии с IFRS 5 организация должна оценивать долгосрочный актив (или группу выбытия) по наименьшей из двух величин: балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Справедливая стоимость — это сумма, на которую можно обменять актив или урегулировать обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и не зависящими друг от друга сторонами.

Затраты на продажу — это дополнительные затраты, которые напрямую связаны с выбытием актива (или группы выбытия), за исключением финансовых затрат и расходов по налогу на прибыль.

Пример 9.9. Земельный участок, классифицированный как долгосрочный актив, предназначенный для продажи, оценен по балансовой стоимости в 560 000 долл., равной его справедливой стоимости до момента классификации актива как предназначенного для продажи. Организация заключила договор с риелторской компанией о подборе покупателя земельного участка. Вознаграждение составляет 2% суммы сделки. Поскольку земельный участок переведен в категорию «долгосрочные активы, предназначенные для продажи», он должен быть оценен по наименьшей из двух величин: балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу. Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу составляет 548 800 долл. [560 000--(560 000 x 2%)].

Уменьшение стоимости земельного участка будет отражено бухгалтерской записью:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Убыток от обесценения актива	Долгосрочный актив, предназначенный для продажи	11 200 (560 000 - 548 800)

Если перед первоначальной классификацией актива как предназначенного для продажи этот актив учитывался в соответствии с IAS 16 «Основные средства», необходимо сопоставлять балансовую стоимость этого актива с его справедливой стоимостью.

Пример 9.10. Организация имеет оборудование, которое не используется в ее деятельности. Это оборудование классифицировано как долгосрочный актив, предназначенный для продажи. Первоначальная стоимость оборудования составляет 100 000 долл., накопленная амортизация — 20 000 долл. Балансовая стоимость равна 80 000 долл. (100 000 — 20 000). Справедливая стоимость оборудования определена на основе цен на активном рынке и составляет 90 000 долл. Предполагаемые расходы на продажу оборудования (комиссионные посредникам) — 15 000 долл. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу равна 75 000 долл. Оборудование должно быть оценено по наименьшей стоимости — 75 000 долл.

Уменьшение стоимости оборудования отражается бухгалтерской записью:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Убыток от обесценения актива	Долгосрочный актив, предназначенный для продажи	5000 (80 000 - 75 000)

Если вновь приобретенный актив (или группа выбытия) удовлетворяет критериям классификации в качестве предназначенного для продажи, то он оценивается по наименьшей из двух величин: себестоимости и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Пример 9.11. Организация приобрела новое оборудование, которое не будет использовано в ее деятельности. Это оборудование классифицировано как долгосрочный актив, предназначенный для продажи. Первоначальная стоимость оборудования — 100 000 долл. Справедливая стоимость оборудования определена на основе цен на активном рынке и составляет 90 000 долл. Предполагаемые расходы на продажу оборудования (комиссионные посредникам) — 15 000 долл. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу равна 75 000 долл.

Оборудование должно быть оценено по наименьшей стоимости — 75 000 долл.

Если актив (или группа выбытия) приобретена при объединении предприятий, он должен оцениваться по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Пример 9.12. Материнская организация «Альфа» приобрела дочернюю компанию «Сигма», которую предполагает продать в течение года. Стоимость приобретения равна справедливой стоимости и составляет 500 000 долл. Предполагаемые расходы на продажу дочерней компании (гонорары юристов и нотариусов) — 15 000 долл. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу составляет 485 000 долл.

Когда ожидается, что продажа состоится более чем через год, организация должна оценивать затраты на продажу по их дисконтированной стоимости.

Пример 9.13. Организация имеет оборудование, которое не используется в ее деятельности. Это оборудование классифицировано как долгосрочный актив, предназначенный для продажи. Его балансовая стоимость — 80 000 долл. Справедливая стоимость оборудования определена на основе цен на активном рынке и составляет 90 000 долл. Предполагаемые расходы на продажу оборудования (комиссионные посредникам) — 15 000 долл. Произошедшие изменения в законодательстве потребуют дополнительного времени для оформления документов, связанных с передачей активов. Анализ ситуации показывает, что оборудование может быть продано через два года. Ставка дисконтирования, используемая при расчетах, равна 10%. Дисконтированная стоимость расходов на продажу составит 12 397 долл.

9. МСФО 5 «Долгосрчные активы, предназначенные для продажи...» (IFRS 5)

[15 000 : (1 + 0,1²)]. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу составляет 77 603 долл. (90 000 - 12 397). Оборудование оценено по наименьшей стоимости — 77 603 долл.

Уменьшение стоимости оборудования будет отражено бухгалтерской записью:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Убыток от обесценения актива	Долгосрчный актив, предназначенный для продажи	2397 (80 000 - 77 603)

Любое возникающее со временем возрастание дисконтированной стоимости затрат на продажу надлежит представлять в Отчете о совокупном доходе как затраты на финансирование.

Пример 9.14. В прошлом году оборудование, классифицированное как предназначенное для продажи, было оценено по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, рассчитанных по дисконтированной стоимости, на сумму 77 603 долл.

В текущем году дисконтированная стоимость расходов на продажу увеличивается на 2603 долл., а справедливая стоимость оборудования за вычетом затрат на продажу уменьшается на эту сумму, что отражается бухгалтерской записью:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Затраты на финансирование	Долгосрчный актив, предназначенный для продажи	2603

9.7. Признание убытков от обесценения и их восстановление

Убытки от обесценения отражаются при любом снижении стоимости актива (или группы выбытия) до справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Последующее увеличение справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу отражается как доход, но только в пределах накопленного убытка от обесценения, который признан в соответствии с IFRS 5 или был признан ранее в соответствии с IAS 36 «Обесценение активов».

Пример 9.15. Организация имеет оборудование, которое не используется в ее деятельности. По состоянию на 31 декабря 2010 г. это оборудование было классифицировано как долгосрчный актив,

9.6. Оценка долгосрчных активов, классифицированных как предназначенные для продажи

предназначенный для продажи. Балансовая стоимость — 80 000 долл. Справедливая стоимость оборудования определена на основе цен на активном рынке. Эта стоимость за вычетом предполагаемых расходов на продажу оборудования (комиссионные посредникам) равнялась 75 000 долл. Оборудование было оценено по наименьшей стоимости.

Уменьшение стоимости оборудования отражено бухгалтерской записью:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Убыток от обесценения актива	Долгосрчный актив, предназначенный для продажи	5000 (80 000 - 75 000)

В марте 2011 г. организация нашла покупателя. Справедливая стоимость оборудования за вычетом расходов на продажу на эту дату составляла 86 000 долл. Организация восстанавливает убытки от обесценения, но только в пределах ранее отраженного убытка от обесценения, поскольку долгосрчный актив, предназначенный для продажи, должен быть отражен по наименьшей стоимости: балансовой (80 000 долл.) или справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу (86 000 долл.).

Восстановление убытка от обесценения будет отражено бухгалтерской записью:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Долгосрчный актив, предназначенный для продажи	Прибыль от восстановления убытка от обесценения	5000

9.8. Амортизация по долгосрчным активам, предназначенным для продажи

Организации запрещается амортизировать долгосрчный актив, пока он классифицирован как предназначенный для продажи или пока он является частью группы выбытия, классифицированной как предназначенной для продажи.

Пример 9.16. Для оценки основных средств организация «Факел» использует модель учета по себестоимости. Организация имеет оборудование. По состоянию на 31 декабря 2010 г. первоначальная стоимость оборудования составляла 100 000 долл., а амортизация, накопленная за год, — 20 000 долл.

В финансовой отчетности организации оборудование будет показано следующим образом (табл. 9.2).

Таблица 9.2. Финансовая отчетность организации «Факел» (фрагмент) за год, окончившийся 31 декабря 2010 г.

Отчет о финансовом положении		Отчет о совокупном доходе	
Показатель	Сумма, тыс. долл.	Показатель	Сумма, тыс. долл.
Основные средства	80	Расходы на амортизацию основных средств	(20)

В январе 2011 г. было принято решение о продаже оборудования (поскольку оно уже не используется в деятельности организации) в течение семи месяцев. Это оборудование классифицировано как долгосрочный актив, предназначенный для продажи. Справедливая стоимость оборудования за вычетом затрат на продажу равна 75 000 долл. Оборудование должно быть оценено в Отчете о финансовом положении по наименьшей стоимости — 75 000 долл. Амортизация по этим активам не начисляется.

В финансовой отчетности организации по состоянию на 31 марта 2011 г. оборудование будет показано следующим образом (табл. 9.3):

Таблица 9.3. Финансовая отчетность организации «Факел» (фрагмент) за квартал, окончившийся 31 марта 2011 г.

Отчет о финансовом положении		Отчет о совокупном доходе	
Показатель	Сумма, тыс. долл.	Показатель	Сумма, тыс. долл.
Долгосрочные активы, предназначенные для продажи (отдельная позиция в активе)	75	Убыток от обесценения актива	(5)

9.9. Изменения в плане продаж

Если организация классифицировала актив (или группу выбытия) как предназначенный для продажи, но критерии признания долгосрочных активов (или групп выбытия), предназначенных для продажи, больше не выполняются, то организация обязана отменить такую классификацию.

9.9. Изменения в плане продаж

Пример 9.17. Организация имела оборудование, которое намеревалась продать в течение одного года. Оборудование было демонтировано. Был утвержден план продажи, активно велся поиск покупателя. Оборудование предполагалось продать по цене, сопоставимой с его текущей справедливой стоимостью. Проводимые организацией действия свидетельствовали об отсутствии существенных изменений в плане продажи оборудования. При этих условиях оборудование было классифицировано как долгосрочный актив, предназначенный для продажи.

По истечении шести месяцев с момента классификации оборудования как долгосрочного актива, предназначенного для продажи, изменилась рыночная конъюнктура. В связи с этим было принято решение об изменении плана продажи. Организация должна отменить классификацию оборудования как долгосрочного актива, предназначенного для продажи.

В результате изменения в плане продаж долгосрочный актив, который перестает квалифицироваться как предназначенный для продажи, оценивается по наименьшей из двух величин:

- балансовой стоимости;
- возмещаемой сумме на дату принятия решения об отказе от продажи актива.

При этом балансовая стоимость должна быть определена до момента, когда актив (или группа выбытия) был классифицирован как предназначенный для продажи. Причем необходимо балансовую стоимость скорректировать на любую амортизацию или переоценку, которая была бы признана, если бы данный актив (или группа выбытия) не был классифицирован как предназначенный для продажи.

Пример 9.18. Организация имеет оборудование, приобретенное в январе 2009 г., первоначальной стоимостью 100 000 долл. Срок полезного использования оборудования — пять лет. Через год полезного использования оборудования накопленная сумма амортизации составила 20 000 долл., а его балансовая стоимость — 80 000 долл. В январе 2011 г. было принято решение о классификации оборудования как долгосрочного актива, предназначенного для продажи. Справедливая стоимость оборудования за вычетом затрат на продажу равнялась 75 000 долл. Оборудование было оценено в Отчете о финансовом положении по наименьшей стоимости — 75 000 долл. С этого момента амортизация по оборудованию не начислялась.

По истечении шести месяцев с момента классификации оборудования как долгосрочного актива, предназначенного для продажи, из-

менялся план продажи. Организация должна отменить классификацию оборудования как долгосрочного актива, предназначенного для продажи, и иначе его оценить. Сумма амортизации за шесть месяцев, которая была бы признана, если бы оборудование не было классифицировано как предназначенное для продажи, составила 10 000 долл. (100 000 : 5 лет : 12 мес. x 6 мес.), а его балансовая стоимость - 70 000 долл. (80 000 - 10 000).

Балансовую стоимость, которая была бы признана, если бы актив не был классифицирован как предназначенный для продажи, необходимо сопоставить с возмещаемой суммой.

Возмещаемая сумма — это наибольшая из двух величин: справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу и ценности от его использования.

Ценность от использования — это дисконтированная стоимость предполагаемых потоков денежных средств, возникновение которых ожидается от продолжающегося использования актива и его выбытия в конце срока его полезной службы.

Пример 9.19. Организация имеет оборудование, которое было квалифицировано как долгосрочный актив, предназначенный для продажи. По истечении шести месяцев с момента классификации оборудования как долгосрочного актива, предназначенного для продажи, изменился план продажи. Справедливая стоимость оборудования за вычетом затрат на продажу на дату принятия решения об отказе от продажи составляла 72 000 долл., а ценность от использования - 71 000 долл.

Возмещаемой суммой является наибольшее из двух значений — 72 000 долл.

Однако в результате изменения в плане продаж долгосрочный актив, который перестает квалифицироваться как предназначенный для продажи, оценивается по наименьшей из двух величин: или по балансовой стоимости, или по возмещаемой сумме на дату принятия решения об отказе от продажи актива.

Пример 9.20. Организация имеет оборудование, которое было квалифицировано как долгосрочный актив, предназначенный для продажи. По истечении шести месяцев с момента классификации оборудования как долгосрочного актива, предназначенного для продажи, изменился план продажи. Балансовая стоимость, которая была бы признана, если бы оборудование не было классифицировано как

предназначенное для продажи, составляет 70 000 долл., а возмещаемая сумма актива — 72 000 долл.

Это оборудование должно быть оценено по наименьшей стоимости - 70 000 долл.

Любая необходимая корректировка балансовой стоимости долгосрочного актива, классификация которого в качестве предназначенного для продажи отменена, учитывается в прибыли или убытке от продолжающейся деятельности в периоде, в котором не соблюдаются критерии классификации актива как предназначенного для продажи.

Пример 9.21. Для оценки основных средств организация «Факел» использует модель учета по себестоимости. Организация имеет оборудование. В январе 2011 г. было принято решение о классификации оборудования как долгосрочного актива, предназначенного для продажи.

Оборудование было оценено в Отчете о финансовом положении по стоимости 75 000 долл. Амортизация по этим активам не начислялась.

В финансовой отчетности организации по состоянию на 31 марта 2011 г. оборудование было показано следующим образом (табл. 9.4).

Таблица 9.4. Финансовая отчетность организации «Факел», (фрагмент) за квартал, окончившийся 31 марта 2011 г.

Отчет о финансовом положении		Отчет о совокупном доходе	
Показатель	Сумма, тыс. долл.	Показатель	Сумма, тыс. долл.
Долгосрочные активы, предназначенные для продажи (отдельная позиция в активе)	75	Убыток от обесценения актива	(5)

По истечении шести месяцев с момента классификации оборудования как долгосрочного актива, предназначенного для продажи, изменился план продажи. Это оборудование должно быть оценено по балансовой стоимости, которая была бы признана, если бы оборудование не было классифицировано как предназначенное для продажи равной 70 000 долл.

Корректировка балансовой стоимости долгосрочного актива, классификация которого в качестве предназначенного для прода-

9. МСФО 5 «Долгосрчные активы, предназначенные для продажи...» (IFRS 5)

жи отменена, приведет к изменению финансовой отчетности организации по состоянию на 30 июня 2011 г. (табл. 9.5).

Таблица 9.5. Финансовая отчетность организации «Факел» (фрагмент) за квартал, окончившийся 30 июня 2011 г.

Отчет о финансовом положении		Отчет о совокупном доходе	
Показатель	Сумма, тыс. долл.	Показатель	Сумма, тыс. долл.
Основные средства	70	Расходы на амортизацию основных средств	(Ю)
		Прибыль от восстановления убытка от обесценения	5

Однако если актив был переоценен до его классификации как предназначенного для продажи, то корректировка балансовой стоимости должна отражаться как повышение или снижение переоценки актива.

9.10. Представление и раскрытие информации в отчетности о долгосрочных активах, предназначенных для продажи

В IFRS 5 придается большое значение вопросам представления и раскрытия информации в отчетности о прекращенной деятельности отдельного компонента организации. Однако мы изучаем только долгосрочные активы (или группы выбытия), классифицированные как предназначенные для продажи. В связи с этим в данном параграфе рассматриваются требования представления и раскрытия информации в отношении названных активов (групп выбытия).

Организация должна представлять долгосрочный актив как предназначенный для продажи и активы выбывающей группы отдельно от других активов в Отчете о финансовом положении. Этот актив отражается в данном Отчете в составе краткосрочных активов.

Если речь идет о группе выбытия, предназначенной для продажи, то обязательства выбывающей группы должны быть представлены отдельно от других обязательств в Отчете о финансовом положении. Активы и обязательства выбывающей группы не должны взаимозачитываться и представляться одной суммой. Основные виды активов и обязательств, классифицированных как предна-

9.10. Представление и раскрытие информации в отчетности о долгосрочных активах

значенные для продажи, должны раскрываться отдельно. Это раскрытие проводится либо в Отчете о финансовом положении, либо в примечаниях к финансовой отчетности.

Организация обязана представлять отдельно любые накопленные доходы или расходы, признанные в составе прочего совокупного дохода и относящиеся к долгосрочному активу (или выбывающей группе), классифицированному как предназначенный для продажи.

Пример 9.22. Материнская организация «Альфа» классифицирует дочернюю компанию «Сигма» как группу выбытия, предназначенную для продажи. Балансовая стоимость чистых активов компании «Сигма» составляет 190 000 долл. и включает в себя: основные средства — 200 000 долл.; нематериальные активы — 50 000 долл.; обязательства — 60 000 долл. Организация «Альфа» нашла покупателя. Цена реализации компании «Сигма» за вычетом затрат на продажу могла бы составить 150 000 долл. Группа выбытия оценивается по наименьшей стоимости — 150 000 долл. Убыток от обесценения, равный 40 000 долл. (190 000 - 150 000), относится на активы группы выбытия и распределяется между ними пропорционально балансовой стоимости.

Финансовая отчетность группы компаний должна быть представлена следующим образом (табл. 9.6).

Таблица 9.6. Финансовая отчетность группы компаний «Альфа» (фрагмент) за год, окончившийся 31 декабря 2011 г.

Отчет о финансовом положении		Отчет о совокупном доходе	
Показатель	Сумма, тыс. долл.	Показатель	Сумма, тыс. долл.
Активы в составе группы выбытия, классифицированные как предназначенные для продажи, — всего	210	Убыток от обесценения активов в составе группы выбытия, классифицированной как предназначенная для продажи	(40)
В том числе:			
основные средства в составе группы выбытия, предназначенные для продажи	168		
нематериальные активы в составе группы выбытия, предназначенные для продажи	42		

Окончание табл. 9.6

Отчет о финансовом положении		Отчет о совокупном доходе	
Показатель	Сумма, тыс. долл.	Показатель	Сумма, тыс. долл.
Обязательства в составе группы выбытия, классифицированные как предназначенные для продажи	(60)		

Организация не должна переклассифицировать или корректировать суммы, представленные для долгосрочных активов или активов и обязательств в составе группы выбытия, классифицированных в качестве предназначенных для продажи, в Отчетах о финансовом положении за предыдущие периоды для отражения этой классификации в Отчете о финансовом положении за последний из представленных периодов.

9.11. Дополнительное раскрытие информации

Организация обязана в примечаниях к финансовой отчетности за период, в котором долгосрочный актив (или группа выбытия) был либо классифицирован как предназначенный для продажи, либо продан, представить следующую информацию:

- описание долгосрочного актива (или выбывающей группы);
- описание фактов и обстоятельств, сопутствующих продаже или обусловивших ожидаемое выбытие, а также предполагаемый способ и время такого выбытия;
- прибыль или убыток от обесценения и его восстановления (если это не представлено отдельно в самом Отчете о совокупном доходе, то с указанием статьи Отчета о совокупном доходе, включающей в себя эту прибыль или убыток);
- отчетный сегмент, в котором долгосрочный актив (или группа выбытия) представлен в соответствии с IFRS 8 «Операционные сегменты» (если это применимо).

Если проведены изменения в плане продаж, то в период принятия такого решения организация обязана раскрывать факты и обстоятельства, обусловившие такое решение, и последствия данного решения для результатов деятельности за отчетный период и любой из ранее представленных периодов.

Контрольные вопросы

1. Какова цель применения IFRS 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»?
2. При выполнении каких условий актив классифицируется как долгосрочный актив, предназначенный для продажи?
3. В каких ситуациях могут быть применены исключения из правила о годичном сроке продажи активов, классифицированных как предназначенные для продажи?
4. Каким образом проводится оценка долгосрочных активов, классифицированных как предназначенные для продажи?
5. Каким образом следует учитывать долгосрочные активы, которые предполагается перевести на консервацию?
6. Как оценивается актив непосредственно перед первоначальной классификацией в качестве актива, предназначенного для продажи?
7. Как изменения в плане продаж повлияют на оценку актива⁷?
8. Как в Отчете о финансовом положении представляется информация о долгосрочных активах, предназначенных для продажи?
9. Какая информация представляется в отчетности о группе выбытия, предназначенной для продажи?
10. Какие требования установлены IFRS 5 к раскрытию дополнительной информации?

Тесты

1. Критериями признания долгосрочных активов, предназначенных для продажи, не являются следующие условия:

- а) актив должен быть доступен для немедленной продажи в его нынешнем состоянии;
- б) ожидается, что сделка купли-продажи будет проведена не позднее одного месяца;
- в) продажа должна характеризоваться высокой степенью вероятности.

2. Продажа долгосрочных активов, предназначенных для продажи, должна быть проведена:

- а) в пределах одного года;
- б) в пределах трех лет;
- в) в течение одного месяца.

3. Долгосрочный актив, предназначенный для продажи, оценивается:

9. МСФО 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи...» (IFRS 5)

- а) по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу;
- б) по наименьшей из двух величин: балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу;
- в) по дисконтированной стоимости, рассчитанной на основе ожидаемых денежных потоков от продажи актива.

4. Когда ожидается, что продажа состоится более чем через год, организация должна оценивать затраты на продажу:

- а) по дисконтированной стоимости;
- б) по справедливой стоимости;
- в) по наименьшей из двух величин: дисконтированной стоимости и справедливой стоимости.

5. Если вновь приобретенный актив удовлетворяет критериям классификации в качестве предназначенного для продажи, то он оценивается по наименьшей из двух величин:

- а) себестоимости и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу;
- б) дисконтированной стоимости и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу;
- в) балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

6. Долгосрочный актив, классифицированный как предназначенный для продажи:

- а) амортизируется;
- б) не амортизируется;
- в) не амортизируется, но ежегодно тестируется на обесценение.

7. В результате изменения в плане продаж долгосрочный актив, который перестает квалифицироваться как предназначенный для продажи, оценивается по наименьшей из двух величин:

- а) балансовой стоимости и возмещаемой сумме на дату принятия решения об отказе от продажи актива;
- б) балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу;
- в) балансовой стоимости, скорректированной на амортизацию, и возмещаемой сумме на дату принятия решения об отказе от продажи актива.

8. Корректировка балансовой стоимости долгосрочного актива, классификация которого в качестве предназначенного для продажи отменена, отражается:

- а) в прибыли или убытке от продолжающейся деятельности;

Задания

- б) в прибыли или убытке от прекращенной деятельности;
- в) в составе собственного капитала организации.

9. Долгосрочный актив как предназначенный для продажи в Отчете о финансовом положении представляется:

- а) в составе долгосрочных активов;
- б) в составе краткосрочных активов;
- в) в составе долгосрочных или краткосрочных активов в зависимости от учетной политики.

Задания

Задание 1. Дайте определение долгосрочного актива, предназначенного для продажи. Приведите примеры.

Задание 2. Дайте определение группы выбытия. Приведите примеры.

Задание 3. Объясните, могут ли активы классифицироваться как долгосрочные активы, предназначенные для продажи.

Исходные данные. Руководство компании приняло решение продать свои непрофильные активы. Анализ рыночной ситуации показывает, что эти активы могут быть проданы через полтора года.

Задание 4. Объясните, почему запрещается классифицировать долгосрочный актив как предназначенный для продажи, если организация намерена от него отказаться.

Задание 5. Объясните, почему не начисляется амортизация на долгосрочные активы, предназначенные для продажи.

Задание 6. Объясните, как должны быть отражены в отчетности транспортные средства.

Исходные данные. Организация имеет ресторан. Кроме того, она оказывает услуги по доставке блюд на дом. В январе 2011 г. Руководство ресторана объявило план прекращения оказания услуг по доставке блюд на дом. Транспортные средства (пять автомобилей разных марок), которые использовались для доставки блюд, классифицированы как долгосрочные активы, предназначенные для продажи. Общая оценка этих транспортных средств по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу составила 600 000 долл. Балансовая стоимость — 500 000 долл.

Задание 7. Определите, по какой стоимости будет отражен долгосрочный актив, предназначенный для продажи, в Отчете о финансовом положении.

Исходные данные. Первоначальная стоимость актива составляет 60 000 долл.; накопленная амортизация — 30 000 долл.; накопленный убыток от обесценения актива, признанный в прошлых отчетных периодах — 10 000 долл.; справедливая стоимость актива на дату оценки — 24 000 долл.; предполагаемые расходы на продажу актива — 6000 долл.

Задание 8. Определите, по какой стоимости будет отражен долгосрочный актив, предназначенный для продажи, в Отчете о финансовом положении.

Исходные данные. Первоначальная стоимость актива составляет 60 000 долл.; накопленная амортизация — 30 000 долл.; накопленный убыток от обесценения актива, признанный в прошлых отчетных периодах — 10 000 долл.; справедливая стоимость актива на дату оценки — 24 000 долл.; предполагаемые расходы на продажу актива — 2000 долл.

Задание 9. Объясните, предоставив соответствующие расчеты, как объект недвижимости должен быть отражен в финансовой отчетности компании за год, окончившийся 31 декабря 2010 г., и за год, окончившийся 31 декабря 2011 г.

Исходные данные. Компания «Омега» отражает основные средства по переоцененной стоимости. Один из объектов недвижимости отражен в Отчете о финансовом положении компании по состоянию на 31 декабря 2009 г., равной 500 000 долл. на эту дату. Амортизируемая стоимость объекта — 320 000 долл. Срок полезной службы объекта составляет 20 лет. Компания 1 января 2010 г. решила реализовать данный объект недвижимости, поскольку он не являлся необходимым, и начала активный поиск покупателя. На 1 января 2010 г. рыночная стоимость объекта составляла 510 000 млн долл., а затраты на его реализацию — 8000 долл. Эти оценочные данные оставались верны на 31 декабря 2010 г. Объект недвижимости был продан в июне 2011 г. Чистая выручка от продажи составила 515 000 долл.

Задание 10. Объясните, сделав соответствующие расчеты, как объект недвижимости должен быть отражен в финансовой отчетности компании за год, окончившийся 31 декабря 2011 г. Отдельно следует указать: первоначальный эффект по состоянию на 1 января 2011 г.; изменения за период с 1 января 2011 г. по 30 июня 2011 г., влияние решения о продаже недвижимости 30 июня 2011 г., влияние факта реализации недвижимости 30 сентября 2011 г.

Исходные данные. Руководство компании «Ипсилон» 30 июня 2011 г. решило реализовать объект недвижимости, поскольку компа-

ния не испытывала необходимости в данном объекте. Компания поручила агентам найти подходящего покупателя и рекламировала недвижимость по разумной коммерческой цене. Компания для учета основных средств использует модель переоценки. По состоянию на 31 декабря 2010 г. стоимость объекта недвижимости составляла 120 000 долл. Амортизируемая стоимость объекта — 60 000 долл. Срок полезной службы объекта равен 30 годам. Амортизация начисляется ежемесячно методом равномерного списания. Руководство компании 30 июня 2011 г. оценило рыночную стоимость объекта недвижимости в 125 000 долл., а затраты на его реализацию — в 3000 долл. Недвижимость была продана 30 сентября 2011 г. Чистая выручка от реализации составила 128 000 долл.

МСФО 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» (IFRS 6)

10.1. Порядок применения IFRS 6 / 10.2. Цель применения IFRS 6 / 10.3. Сфера применения IFRS 6 / 10.4. Признание активов, связанных с разведкой и оценкой запасов полезных ископаемых / 10.5. Оценка активов, связанных с разведкой и оценкой запасов полезных ископаемых / 10.6. Изменение учетной политики / 10.7. Представление информации / 10.8. Обесценение активов по разведке и оценке запасов полезных ископаемых / 10.9. Раскрытие информации о разведке и оценке запасов полезных ископаемых

0.1. Порядок применения IFRS 6

Международный стандарт (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» подлежит применению в отношении годовых периодов, начавшихся с 1 января 2005 г. или после этой даты. Досрочное применение стандарта приветствуется.

0.2. Цель применения IFRS 6

Цель стандарта состоит в установлении порядка учета применительно к разведке и оценке запасов полезных ископаемых. В частности, IFRS 6 требует:

- ограниченного усовершенствования применяемых методов бухгалтерского учета в отношении затрат, связанных с разведкой и оценкой;
- проверки активов на обесценение в соответствии с IFRS 6 и измерения любого обесценения в соответствии с IAS 36 «Обесценение активов» организациями, которые признают активы, связанные с разведкой и оценкой;
- раскрытия информации, которая определяет и объясняет показатели финансовой отчетности организации, возникающие в результате разведки и оценки запасов полезных ископаемых, и помогает пользователям этой финансовой отчетности понять величину, сроки и вероятность возникновения будущих потоков денежных средств от любых признанных активов, связанных с разведкой и оценкой.

10.3. Сфера применения IFRS 6

IFRS 6 применяется исключительно к затратам, которые организация несет в связи с разведкой и оценкой полезных ископаемых.

Разведка и оценка запасов полезных ископаемых — это поиск запасов полезных ископаемых, включая минеральное сырье, нефть, природный газ и другие аналогичные невозобновляемые ресурсы, после получения организацией юридических прав на проведение разведочных работ на определенной территории, а также определение технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых.

Затраты, связанные с разведкой и оценкой, — это затраты, понесенные организацией в связи с разведкой и оценкой запасов полезных ископаемых до того, как стали очевидными техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи полезных ископаемых.

В IFRS 6 не рассматриваются другие аспекты учета у организаций, которые осуществляют разведку и оценку полезных ископаемых. IFRS 6 не применяется к затратам, понесенным:

- до начала работ, связанных с разведкой и оценкой запасов полезных ископаемых (например, к затратам, понесенным до получения юридических прав на проведение разведочных работ в конкретном районе);
- после обоснованного подтверждения технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых.

Таким образом, в сферу применения IFRS 6 включен ограниченный перечень работ (табл. 10.1).

Таблица 10.1. Затраты, относящиеся к работам, входящим в сферу применения IFRS 6

Наименование работ	Входит (не входит) в сферу применения IFRS 6
Предразведочные работы (геологические съемки, инженерно-геологические изыскания, научно-исследовательские, палеонтологические и другие работы, направленные на общее изучение недр и тому подобные работы), осуществляемые до момента получения лицензии на право проведения разведочных работ в конкретном районе	Не входят в сферу применения IFRS 6

10. МСФО 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» (IFRS 6)

Окончание табл. 10.1

Наименование работ	Входит (не входит) в сферу применения IFRS 6
Работы по разведке полезных ископаемых, выполняемые на определенном участке недр в соответствии с лицензией	Входят в сферу применения IFRS 6
Работы по оценке технической возможности добычи полезных ископаемых, проводимые на определенном участке недр в соответствии с лицензией	Входят в сферу применения IFRS 6
Работы по разработке полезных ископаемых, выполняемые после того, как установлены техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи полезных ископаемых	Не входят в сферу применения IFRS 6
Работы по добыче полезных ископаемых, проводимые после того, как установлены техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи полезных ископаемых	Не входят в сферу применения IFRS 6

0.4. Признание активов, связанных с разведкой и оценкой запасов полезных ископаемых

Активы, связанные с разведкой и оценкой, — это затраты, связанные с разведкой и оценкой, признанные в качестве активов в соответствии с учетной политикой организации.

Активы, связанные с разведкой и оценкой, могут быть учтены либо как расходы текущего периода, либо как внеоборотные активы. Организация должна рассматривать активы разведки и оценки в качестве отдельного вида активов. В составе активов разведки и оценки могут быть учтены, например, затраты на приобретение прав на проведение разведочных работ, затраты на разведочное бурение и прочие затраты. Порядок учета таких активов определяется учетной политикой организации. При разработке учетной политики организация, признающая активы, связанные с разведкой и оценкой, должна применять положения § 10 IAS 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки».

Согласно § 10 IAS 8 в отсутствие соответствующего стандарта или толкования, который конкретно применяется к операции, другому событию или условию, руководство организации обязано

10.5. Оценка активов, связанных с разведкой и оценкой запасов полезных ископаемых

пользоваться своим суждением для разработки и применения учетной политики, которая приводит к появлению информации, которая значима (с точки зрения потребностей пользователей при принятии экономических решений) и надежна. Надежность информации проявляется в том, что она:

- правдиво представляет финансовое состояние, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств организации;
- отражает экономическую сущность операций, других событий и условий, а не только их юридическую форму;
- нейтральна, т.е. лишена предвзятости;
- удовлетворяют критерию осмотрительности;
- является полной во всех существенных отношениях.

IFRS 6 временно освобождает от применения § 11 IAS 8, согласно которому при выработке суждений руководство организации обязано обратиться к соответствующим источникам и изучить их применимость в следующей очередности:

- требования и рекомендации в стандартах и толкованиях, затрагивающие аналогичные или связанные проблемы;
- соответствующие определения, критерии признания и принципы оценки активов, обязательств, доходов и расходов, установленные Принципами подготовки и представления финансовой отчетности.

Кроме того, IFRS 6 временно освобождает от применения § 12 IAS 8, согласно которому при выработке суждений руководство организации может также рассмотреть наиболее свежие документы иных организаций, разрабатывающих стандарты, которые пользуются сходной концептуальной основой для создания стандартов финансовой отчетности, другой бухгалтерской литературой и принятой отраслевой практикой.

Источники, на которые указаны в данном случае в § 11 и 12 IAS 8, основаны прежде всего на IAS 16 «Основные средства» и IAS 38 «Нематериальные активы», поэтому при определении порядка признания и оценки активов разведки и оценки полезных ископаемых не применяются положения IAS 16 и IAS 17.

10.5. Оценка активов, связанных с разведкой и оценкой запасов полезных ископаемых

Необходимо различать оценку при признании активов и после их признания.

Оценка при признании

Активы, связанные с разведкой и оценкой полезных ископаемых, нужно оценивать по себестоимости. Организация должна разработать политику, определяющую состав затрат, которые будут признаны в качестве активов, связанных с разведкой и оценкой, и последовательно применять эту политику. При определении такой политики организации следует учитывать, до какой степени затраты могут быть связаны с обнаружением конкретных запасов полезных ископаемых, т.е. затраты, которые относятся к отдельному участку недр. В табл. 10.2 приведен примерный перечень затрат, которые могут быть включены в первоначальную стоимость активов по разведке и оценке полезных ископаемых.

Таблица 10.2. **Примерный перечень затрат, включаемых и не включаемых в первоначальную стоимость активов по разведке и оценке полезных ископаемых**

Затраты, включаемые в первоначальную стоимость актива	Затраты, не включаемые в первоначальную стоимость актива
Затраты на приобретение прав (лицензий или разрешений) на производство разведочных работ	Затраты на освоение месторождения полезных ископаемых после установления его технической реализуемости и коммерческой жизнеспособности
Затраты на проведение топографических, геологических, геохимических и геофизических исследований	
Затраты на разведывательное бурение скважин	
Затраты на проходку разведочных траншей	
Затраты на отбор проб и образцов	
Затраты на проведение мероприятий, связанных с оценкой технической выполнимости и коммерческой целесообразности добычи минерального ресурса	

Приведенный перечень затрат, включаемых в первоначальную стоимость активов по разведке и оценке полезных ископаемых, не является исчерпывающим.

Любые обязательства, связанные с удалением объектов основных средств и восстановлением природных ресурсов на соответствующей территории, которые возникают в течение определенного периода вследствие ведения работ по разведке и оценке запасов полезных ископаемых, должны быть признаны в соответствии с IAS 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

Следует отметить, что требуются значительные затраты по выводу из эксплуатации некоторых объектов основных средств и восстановлению окружающей среды. К таким объектам относятся активы, используемые в процессе разведки и оценки полезных ископаемых. В момент ввода в эксплуатацию актива у организации возникают обязательства по выводу из эксплуатации этих активов.

Согласно IAS 37 при выполнении условий признания оценочного обязательства предстоящие расходы, связанные с удалением объектов основных средств и восстановлением природных ресурсов на соответствующей территории, могут быть включены в первоначальную стоимость основных средств.

Первоначальная оценка затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление природных ресурсов на занимаемом им участке позволяет определить стоимость объекта основных средств, специфичную для конкретной организации. Эта стоимость рассчитывается как дисконтированная стоимость потоков денежных средств, которые возникнут в связи с выбытием объекта в конце срока его полезной службы либо в связи с погашением какого-нибудь обязательства.

Пример 10.1. Организация приобрела буровую установку для разведки полезных ископаемых стоимостью 30 000 долл. В соответствии с расчетной бухгалтерской оценкой определен срок полезного использования установки, равный трем годам. Предполагаемые расходы на демонтаж установки и восстановление природных ресурсов на занимаемом участке через три года его эксплуатации составили 10 000 долл. Ставка дисконта равна 14%. Дисконтированная стоимость расходов на демонтаж и восстановление — 6750 долл. ($10\,000 : 1,14^3$), которая включается в первоначальную стоимость приобретенной буровой установки.

Эта первоначальная стоимость составит 36 750 долл. (30 000 + 6750).

Затраты, относящиеся к разработке запасов полезных ископаемых, не должны быть признаны в качестве активов, связанных

10. МСФО 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» (IFRS 6)

с разведкой и оценкой. Методологические принципы признания активов, возникающих в результате разработки, установлены IAS 38 «Нематериальные активы», в котором дано определение разработок.

Разработки — это применение научных открытий или других знаний для планирования или конструирования новых или существенно улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или применения.

Оценка после признания

После признания активов по разведке и оценке полезных ископаемых организация обязана применять либо модель учета по себестоимости, либо модель переоценки (рис. 10.1).



Рис. 10.1. Модели учета активов по разведке и оценке полезных ископаемых

Таким образом, у организаций есть выбор: учитывать активы, используя себестоимость, или проводить их регулярную переоценку. В том случае, когда организация выбирает модель переоценки, необходимо выполнять ряд правил проведения переоценок:

- переоценки должны осуществляться с достаточной регулярностью;
- переоценки проводятся по всему классу, к которому относится актив, требующий переоценки;
- активы оцениваются по справедливой стоимости на дату переоценки.

В случае применения модели переоценки (предусмотренной либо в IAS 16 «Основные средства», либо в IAS 38 «Нематериальные активы») организация должна четко разделить активы на ма-

10.8. Обесценение активов по разведке и оценке запасов полезных ископаемых

териальные и нематериальные. Это объясняется тем, что различаются требования, установленные в IAS 16 и IAS 38, к определению справедливой стоимости активов.

Объекты основных средств должны быть оценены по справедливой стоимости, методы определения которой зависят от оцениваемых объектов. Справедливая стоимость нематериальных активов должна определяться только на основе данных активного рынка.

10.6. Изменение учетной политики

Организация вправе изменить свою учетную политику в отношении затрат на разведку и оценку полезных ископаемых. Изменение учетной политики проводится, если оно делает финансовую отчетность:

- либо более значимой и не менее надежной;
- либо более надежной и не менее значимой.

Для оценки степени значимости и надежности организация обязана пользоваться критериями, установленными IAS 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки». Значима отчетность, удовлетворяющая потребности ее пользователей для принятия экономических решений. Надежность отчетности проявляется в том, что эта отчетность правдива, нейтральна, удовлетворяет критерию осмотрительности, отражает экономическую сущность операций, а не только их юридическую форму, является полной во всех существенных отношениях.

Чтобы изменение учетной политики применительно к затратам на разведку и оценку полезных ископаемых было оправданным, организация должна показать, что это изменение повышает степень соответствия ее финансовой отчетности критериям, предусмотренным IAS 8. Однако такое изменение не обязательно должно обеспечивать полное соответствие этим критериям.

10.7. Представление информации

Проблемы представления информации заключаются в классификации активов, связанных с разведкой и оценкой, на материальные и нематериальные активы, а также в их переклассификации.

Классификация активов по разведке и оценке



Рис. 10.2. Классификация активов разведки и оценки

Организация обязана классифицировать активы по разведке и оценке полезных ископаемых как материальные или нематериальные в зависимости от их характера и последовательно применять принятую классификацию (рис. 10.2).

Некоторые активы по разведке и оценке полезных ископаемых отражаются в учете как нематериальные (например, права на проведение буровых работ), тогда как другие активы учитываются в качестве материальных (например, автотранспортные средства и буровые установки). При определении того, классифицировать актив по разведке и оценке в качестве материального или нематериального актива, следует учитывать, к созданию какого объекта в большей степени относятся затраты. Если при разработке нематериального актива потребляется материальный актив, то сумма, отражающая это потребление (например, амортизация), представляет собой часть себестоимости нематериального актива. Тем не менее использование материального актива для разработки нематериального актива не превращает материальный актив в нематериальный.

Пример 10.2. Организация определила, что буровая установка, используемая в процессе разведки полезных ископаемых, является материальным активом. Затраты на разведочное бурение на определенном лицензионном участке относятся к нематериальным активам. Амортизация буровой установке — часть себестоимости нематериального актива (затрат на разведочное бурение).

Классификация активов по разведке и оценке на материальные и нематериальные активы может быть проведена следующим образом (табл. 10.3).

Таблица 10.3. Примерная классификация активов по разведке и оценке на материальные и нематериальные активы

Материальные активы	Нематериальные активы
Оборудование, используемое в процессе разведки и оценки (специальные буровые установки, транспортные средства)	Затраты на получение лицензии на выполнение работ по разведке и оценке, капитализированные как актив
Скважины, используемые в процессе разведки	Затраты на проведение топографических, геологических и геофизических исследований, капитализированные как актив
Система трубопроводов и насосные агрегаты, используемые в процессе разведки и оценки	Затраты на разведочное бурение, капитализированные как актив
Резервуары	Затраты на отбор образцов, капитализированные как актив
Геохимическое оборудование	Затраты на приобретение геологической информации о недрах, капитализированные как актив
Оборудование магнитометрии	Затраты на деятельность, связанную с оценкой технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых, капитализированные как актив

Переклассификация активов по разведке и оценке

Активы по разведке и оценке нельзя продолжать классифицировать как таковые, если получено обоснованное подтверждение технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых. В тот момент, когда доказана техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи полезных ископаемых на определенном участке, организация должна последовательно:

- прекратить капитализацию затрат в качестве активов по разведке и оценке;
- протестировать активы по разведке и оценке на предмет обесценения;
- признать любой убыток от обесценения;
- провести переклассификацию активов разведки и оценки.

Пример 10.3. Организация для разведки запасов полезных ископаемых использует скважину. В июле 2011 г. получено обоснованное подтверждение технической осуществимости и коммерческой целесо-

образности добычи полезных ископаемых на определенном участке. Первоначальная стоимость скважины составляла 20 000 долл., сумма накопленной амортизации к моменту подтверждения технической осуществимости — 14 000 долл. Балансовая стоимость скважины равна 6000 долл. (20 000 - 14 000), а ее возмещаемая сумма — 5000 долл. Убыток от обесценения составляет 1000 долл. (6000 - 5000). В дальнейшем скважину планируется использовать в процессе добычи полезных ископаемых. Эта скважина должна быть переклассифицирована из активов по разведке и оценке в основные средства.

При этом составляется бухгалтерская запись:

Дебет	Кредит	Сумма, долл.
Основные средства	Материальные активы разведки и оценки	5000 (6000 - 1000)

10.8. Обесценение активов по разведке и оценке запасов полезных ископаемых

Основные проблемы, возникающие в связи с обесценением активов по разведке и оценке, связаны с признанием обесценения активов, оценкой этих активов, а также конкретизацией уровня, на котором данные активы проверяются на обесценение.

Признание и оценка

Активы по разведке и оценке необходимо проверять на предмет обесценения. Эта проверка проводится, если факты и обстоятельства указывают на то, что балансовая стоимость активов может превышать их возмещаемую сумму. Фактами и обстоятельствами, указывающими на целесообразность тестирования активов по разведке и оценке на предмет обесценения, могут быть следующие (табл. 10.4).

Таблица 10.4. Факты и обстоятельства, которые должны привести к тестированию активов на обесценение

Факт и обстоятельство	Пример
Срок, в течение которого организация обладала правами разведывательных работ на определенном участке, истек в течение отчетного периода или же истекает в ближайшем будущем, а его продление не ожидается	Геолого-разведочная организация получила сроком на три года лицензию на выполнение работ по разведке полезных ископаемых на определенной территории. Через два месяца истекает срок действия лицензии, и продлевать этот срок организация не намерена

Окончание табл. 10.4

Факт и обстоятельство	Пример
Существенные затраты на проведение дальнейших работ по разведке и оценке запасов полезных ископаемых на определенном участке не предусмотрены сметой и не запланированы	Имеется информация о том, что дальнейшая разведка и оценка запасов на определенном участке приведут к существенным затратам, которые не были предусмотрены сметой
Разведка и оценка запасов полезных ископаемых на определенном участке не привели к открытию коммерчески рентабельных объемов полезных ископаемых, в связи с чем организация решила прекратить такие работы на этом участке	Имеется информация о том, что было принято решение не проводить работы по разведке и оценке запасов полезных ископаемых на определенном участке, поскольку не обнаружено коммерчески выгодного количества запасов
Существует достаточно признаков того, что, несмотря на возможное продолжение разработки на данном участке, полное возмещение балансовой стоимости актива по разработке и оценке в результате успешной разработки или продажи представляется маловероятным	Организация не ожидает, что активы по разработке и оценке способны возместить свою стоимость при успешной разработке определенного участка или в результате продажи

Представленный перечень фактов и обстоятельств не является исчерпывающим. При наличии приведенных или аналогичных фактов и обстоятельств организация должна выполнить тестирование на обесценение в соответствии с IAS 36 «Обесценение активов». Любой выявленный убыток от обесценения подлежит признанию в составе расходов в соответствии с IAS 36.

Конкретизация уровня для проверки активов по разведке и оценке на обесценение

Несмотря на то что в IFRS 6 используется термин «активы», он применим в равной степени как к активам по разведке и оценке полезных ископаемых, так и к генерирующей единице.

Генерирующая единица — это наименьшая идентифицируемая группа активов, обеспечивающая поступления денежных средств, которые в значительной степени не зависят от притоков денежных средств от других активов или групп активов.

Уровень группировки в целях проверки активов по разведке и оценке на обесценение организация определяет самостоятельно.

Этот уровень может состоять из одной или нескольких генерирующих единиц.

Для проверки активов по разведке и оценке на предмет обесценения организация обязана определить в учетной политике порядок распределения таких активов на генерирующие единицы или группы генерирующих единиц. Вместе с тем каждая генерирующая единица или группа генерирующих единиц не должна превышать величину сегмента, определенного в соответствии с IFRS 8 «Операционные сегменты».

- Операционным сегментом является компонент организации:
- осуществляющий деятельность, от которой она может зарабатывать выручку и нести расходы (включая выручку и расходы, относящиеся к операциям с другими компонентами той же организации);
 - операционные результаты которого на регулярной основе анализируются руководителем, отвечающим за принятие операционных решений, при распределении ресурсов на сегмент и оценке результатов его деятельности;
 - в отношении которого имеется отдельная финансовая информация.

10.9. Раскрытие информации о разведке и оценке запасов полезных ископаемых

Организация должна раскрывать следующую информацию, определяющую и объясняющую суммы, признанные в финансовой отчетности, которые возникли в результате разведки и оценки запасов полезных ископаемых:

- учетную политику в отношении затрат, связанных с разведкой и оценкой, включая признание активов по разведке и оценке запасов полезных ископаемых;
- суммы активов, обязательств, доходов и расходов, операционных и инвестиционных потоков денежных средств, возникающих в связи с разведкой и оценкой запасов полезных ископаемых.

Организация обязана учитывать активы по разведке и оценке полезных ископаемых как отдельный класс активов и проводить раскрытия согласно требованиям IAS 16 «Основные средства» или IAS 38 «Нематериальные активы» в соответствии с тем, как классифицированы эти активы.

Пример представления и раскрытия информации о разведке и оценке запасов полезных ископаемых. Руководство организации «Омега» решило исследовать техническую осуществимость добычи нефти. «Омега» получила 1 марта 2011 г. лицензию на проведение разведочных работ. «Омега» приобрела 1 марта 2011 г. специальное оборудование стоимостью 600 000 долл. для выполнения разведочных работ. Предполагаемый срок полезной службы этого оборудования составлял два года. Ликвидационная стоимость оборудования равна нулю. Месячная сумма амортизации — 25 000 долл. (600 000:24).

В течение 10 месяцев начиная с 1 марта 2011 г. «Омега» старалась продемонстрировать техническую осуществимость и коммерческую целесообразность добычи нефти в данной местности. Организация смогла доказать это 31 декабря 2011 г. Сумма накопленной амортизации — 250 000 долл. (25 000 x 10).

Организация понесла следующие дополнительные затраты за 10 месяцев, закончившихся 31 декабря 2011 г.: затраты на консультационные услуги, связанные с топографическими и геологическими исследованиями — 100 000 долл.; затраты на рыночные исследования для подтверждения коммерческой целесообразности предполагаемой добычи нефти — 150 000 долл.

Организация классифицировала активы по разведке и оценке нефти как материальные или нематериальные и определила их себестоимость (табл. 10.5).

Таблица 10.5. Затраты, капитализированные в себестоимость материальных и нематериальных активов по разведке и оценке

Затраты	Классификация затрат	Сумма, долл.	Расчет
Затраты на приобретение специального оборудования (за вычетом амортизации)	Материальный актив разведки и оценки	350 000	600 000 — — 250 000
Амортизация специального оборудования	Нематериальный актив разведки и оценки	250 000	
Оплата услуг консультантов	Нематериальный актив разведки и оценки	100 000	
Рыночные исследования	Нематериальный актив разведки и оценки	150 000	

10. МСФО 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» (IFRS 6)

Финансовая отчетность организации «Омега» представлена в табл. 10.6.

Таблица 10.6. Финансовая отчетность группы организации «Омега» (фрагмент) за год, окончившийся 31 декабря 2011 г.

Отчет о финансовом положении	
Показатель	Сумма, тыс. долл.
Активы по разведке и оценке запасов полезных ископаемых — всего	850
В том числе:	
материальные активы	350
нематериальные активы	500
из них амортизация специального оборудования для разведки и оценки	250

Раскрытие информации, представленной в финансовой отчетности организации «Омега»

1. Учетная политика в отношении затрат, связанных с разведкой и оценкой полезных ископаемых

Активы, связанные с разведкой и оценкой, учитываются как внеоборотные активы. К затратам на разведку и оценку, признаваемым в составе материальных активов, относятся затраты на приобретение и монтаж специального оборудования, используемого для разведки запасов нефти. К затратам на разведку и оценку, признаваемым в составе нематериальных активов, относятся: амортизация специального оборудования, используемого для разведки запасов нефти, затраты на оценку технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи нефти.

2. Порядок начисления амортизации активов разведки и оценки запасов полезных ископаемых

Нематериальные активы по разведке и оценке не амортизируются в ходе деятельности по разведке и оценке (не считаются готовыми к использованию). Материальные активы по разведке и оценке амортизируются линейным способом в течение срока полезного использования. Амортизационные отчисления включаются в первоначальную стоимость нематериальных активов по разведке и оценке по соответствующим лицензионным участкам.

10.8. Обесценение активов по разведке и оценке запасов полезных ископаемых

Контрольные вопросы

1. Каковы цель и сфера применения IFRS 6?
2. Как ведется учет активов, связанных с разведкой и оценкой полезных ископаемых?
3. Какие положения применяются при разработке учетной политики организации, признающей активы, связанные с разведкой и оценкой?
4. Какие затраты включаются в первоначальную стоимость активов по разведке и оценке полезных ископаемых?
5. Как оцениваются активы по разведке и оценке после их признания?
6. При обеспечении каких критериев организация вправе изменить свою учетную политику в отношении затрат на разведку и оценку полезных ископаемых?
7. Каким образом проводится классификация активов по разведке и оценке на материальные и нематериальные активы?
8. Какие факты и обстоятельства приводят к необходимости тестирования активов по разведке и оценке на обесценение?
9. Какая информация о разведке и оценке запасов полезных ископаемых раскрывается в финансовой отчетности?

Тесты

1. IFRS 6 применяется к затратам, связанным:
 - а) с разработкой полезных ископаемых;
 - б) с разведкой полезных ископаемых;
 - в) с добычей полезных ископаемых.
2. Активы, связанные с разведкой и оценкой, учитываются:
 - а) в составе внеоборотных активов;
 - б) в составе расходов будущих периодов;
 - в) в соответствии с учетной политикой организации.
3. После признания активов по разведке и оценке полезных ископаемых применяется:
 - а) модель учета по себестоимости;
 - б) модель переоценки;
 - в) модель учета по себестоимости либо модель переоценки.
4. Затраты на бурение скважины, используемой в процессе разведки полезных ископаемых, классифицируются как:
 - а) материальные активы;
 - б) нематериальные активы;

10. МСФО 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» (IFRS 6)

- в) материальные или нематериальные активы в зависимости от характера использования скважины.
- 5. К фактам и обстоятельствам, которые приводят к тестированию активов по разведке на обесценение, не относятся следующие:
 - а) завершение срока действия лицензии на ведение разведывательных работ;
 - б) сокращение срока осуществления разведывательных работ по сравнению с предполагаемым;
 - в) предполагаемое увеличение срока действия лицензии на выполнение разведывательных работ.

Задания

- Задание 1.** Объясните, почему IFRS 6 временно освобождает от применения положений § 11 и 12 IAS 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки».
- Задание 2.** Объясните, почему в случае применения модели переоценки организация должна четко разделить активы по разведке и оценке на материальные и нематериальные.
- Задание 3.** Объясните, почему затраты на бурение скважины, используемой в процессе разведки полезных ископаемых, могут быть квалифицированы как нематериальный актив.
- Задание 4.** Объясните, почему проверка активов по разведке и оценке на обесценение проводится в соответствии с IFRS 6, а не с IAS 36 «Обесценение активов».

- Задание 5.** Объясните, почему при тестировании на обесценение активов по разведке и оценке в соответствии с IAS 36 довольно сложно определить возмещающую сумму активов.
- Задание 6.** Проведите квалификацию затрат в соответствии с IFRS 6, определите стоимость материального и нематериального активов и отразите их в Отчете о финансовом положении на 31 декабря 2011 г.

Исходные данные. Руководство организации «Альфа» 1 января 2011 г. решило исследовать техническую осуществимость добычи минеральных ресурсов. Определенное число сотрудников были заняты в этом проекте полный рабочий день. В течение 2011 г. совокупная заработная плата этих сотрудников составляла 100 000 долл. ежемесячно.

«Альфа» 1 марта 2011 г. получила юридические права на проведение разведочных работ. Расходы на приобретение этих прав — 10 000 долл. «Альфа» 1 марта 2011 г. приобрела специальное оборудо-

Задания

вание стоимостью 200 000 долл. для выполнения разведочных работ. Предполагается, что срок полезной службы этого оборудования составит три года. Ликвидационная стоимость равна нулю. «Альфа» начисляет амортизацию оборудования ежемесячно линейным способом.

В течение 10 месяцев начиная с 1 марта 2011 г. «Альфа» старалась продемонстрировать техническую осуществимость и коммерческую целесообразность добычи минеральных ресурсов в данной местности. «Альфа» смогла доказать это 31 декабря 2011 г. Расходы по оценке технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи минеральных ресурсов составили 50 000 долл.

- Задание 7.** На основе исходной информации, приведенной в задании 6, и результатов расчетов определите убыток от обесценения актива по разведке и оценке полезных ископаемых по состоянию на 31 декабря 2011 г. Распределите убыток от обесценения между генерирующими единицами. Представьте в Отчете о финансовом положении стоимость активов за вычетом убытка от обесценения.
- Исходные данные.* По оценкам руководства организации «Альфа», на 31 декабря 2011 г. чистая возмещаемая стоимость разведочных работ составила 1 000 000 долл.

Официальным дистрибьютором Издательства «МАГИСТР»
является ООО «Научно-издательский центр ИНФРА-М»:
127282, Москва, ул. Полярная, д. 31В, стр. 1

Учебное издание

Куликова Лидия Ивановна

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ.
НЕФИНАНСОВЫЕ АКТИВЫ ОРГАНИЗАЦИИ

Учебное пособие

Подписано в печать 10.02.2012. Формат 60х90¹/₁₆.
Печать офсетная. Гарнитура «Ньютон».
Усл. печ. л. 25,0. Тираж 500 экз. Заказ № 5648.

Издательство «Магистр».
101990 Москва, Колпачный пер., 9А.
Тел.: (495) 621-62-95.
e-mail: magistr-book@mail.ru

Отпечатано с готовых диапозитивов в ОАО ордена «Знак Почета»
«Смоленская областная типография им. В. И. Смирнова».
214000, г. Смоленск, проспект им. Ю. Гагарина, 2.

Опт, розница, книга — почтой, доставка:

Телефоны: (495) 363-42-60 (многоканальный);
(495) 363-42-60 доб. 215 (справки о наличии);
(495) 363-42-60 доб. 246 (книга — почтой);
(495) 363-42-60 доб. 251 (заключение договоров)
Факс: (495) 363-92-12
e-mail: books@infra-m.ru. URL: www.infra-m.ru